

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2017. gada 15. novembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 168. panta a) punkts, 178. punkta a) punkts un 226. panta 5. punkts – Priekšnodokļa atskaitošana – Rādītājos obligāti norādāmas ziņas – Nodokļa maksātāja tiesiskā pārvērtība par tiesību uz nodokļa atskaitošanu nosacījumu izpildi

Apvienotās lietas C-374/16 un C-375/16

par līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar lūgumiem, kas pieņemti 2016. gada 6. aprīlī un Tiesā reģistrēti 2016. gada 7. jūlijā, tiesvedības

Rochus Geissel, likvidējamās *RSEX GmbH i.L.* administrators,

pret

Finanzamt Neuss (C-374/16)

un

Finanzamt Bergisch Gladbach

pret

Igor Butin (C-375/16).

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši E. Levits (referents), E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], M. Bergere [*M. Berger*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerālvokāts N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *I. Butin* vērā – *L. Rodenbach*, *Rechtsanwalt*,
- Vācijas valdības vērā – *T. Henze* un *R. Kanitz*, pārstāvji,
- Austrijas valdības vērā – *G. Eberhard*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vērā – *M. Wasmeier* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāvji,

noklausījies enerģadlovkta secinājumus 2017. gada 5. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. panta a) punktu, 178. panta a) punktu un 226. panta 5. punktu.

2 Šie līgumi tika iesniegti šādas tiesvedības: pirmkārt, starp *Rochus Geissel*, likvidējamās *RSEX GmbH i.L.* administratoru, un *Finanzamt Neuss* (Neisas Nodokļu iestāde, Vācija) un, otrkārt, starp *Finanzamt Bergisch Gladbach* (Bergišgladbahas Nodokļu iestāde, Vācija) un *Igor Butin* par šo finanšu iestāžu atteikumu kaut atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas samaksāts kā priekšnodoklis, pamatojoties uz rēķiniem, kuros ir norādīta adrese, kurā ar rēķinu izsniedzēju var sazināties pa pastu, bet kurā tas neveic nekādu saimniecisko darbību.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 168. pantā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kurā nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 178. pantu:

“Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaņem rēķini, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

5 Minutis direktīvas 220. pantā ir paredzēts:

“Ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka – vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs – izsniedz rēķinu par šādiem darījumiem:

1) preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veicis citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..].”

6 PVN direktīvas 226. pantā ir noteikts:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos pašo[s] noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

5) nodokļa maksājēja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese;

[..].”

7 Padomes 1986. gada 17. novembra Trīsdesmitās direktīvas 86/560/EEK par dabu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vārdbas nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakārtajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV 1986, L 326, 40. lpp.), 1. pantā ir noteikts, ka šajā direktīvā “nodokļiem pakārtā persona, kas nav reģistrēta [Kopienā]” ir persona Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dabu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vārdbas nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 4. panta 1. punkta nozīmē, kam Trīsdesmitās direktīvas 86/560 3. panta 1. punktā minētajā laikposmā šajā teritorijā nav bijusi nedz saimnieciskās darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana, nedz arī, ja neeksistē šāda saimnieciskās darbības vieta vai pastāvīgs uzņēmums, pastāvīga dzīvesvieta vai parasta uzturēšanās vieta un kas tajā pašā laikā nav piegādājusi nekādas preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti šīs direktīvas 2. pantā minētajā valstī, izņemot dažus izņēmuma gadījumus.

Vērtības tiesības

8 *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetu faktiem (turpmāk tekstā – “UStG”), 14. pantā ir noteikts:

“1. Rēķins ir jebkurš dokuments, uz kura pamata tiek veikti norēķini par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu neatkarīgi no tā, ar kuru nosaukumu šis dokuments tiek apzīmēts komercpraksē. Ir jānodrošina, lai rēķina izcelsme būtu autentiska, tā saturs – pilnīgs un salasāms. Izcelsmes autentiskums ietver rēķina izrakstītāja identitātes apliecinājumu [..].

[..]

4. Rēķinā obligāti ir jānorāda šādas ziņas:

1) piegādātāja uzņēmuma un saņēmēja uzņēmuma pilns vārds vai nosaukums un pilna adrese;

[..].”

9 UStG 15. panta 1. punktā ir noteikts:

“Uzņēmājs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu maksājamo nodokli par preču un pakalpojumu piegādi, ko tā uzņēmumam ir veicis cits uzņēmājs. Priekšnodokļa atskaitēšana ir iespējama ar nosacījumu, ka uzņēmāja rēķinā ir atbilstoši [UStG] 14. un 14.a pantam izsniegts rēķins [..].

[..]"

10 Lai izpildītu *UStG* 14. panta 4. punkta pirmā teikuma 1) punkta nosacījums, saskaņā ar *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Apgrozījuma nodokļa piemērošanas noteikumi) 31. panta 2. punktu ir pietiekami, ja, pamatojoties uz rādītājiem, var skaidri konstatēt gan piegādātāja uzņēmuma, gan saņēmēja uzņēmuma vārdu vai nosaukumu un adresi.

11 *Abgabenordnung* (Nodokļu kodekss, turpmāk tekstā – “AO”) 163. pantā “Atkarībā no nodokļa noteikšanas taisnīguma apsvērumu dēļ” ir noteikts:

“Situācijā, kad nodokļu iekasēšana konkrētajā gadījumā ir vērējama kā netaisnīga, var aprēķināt mazākus nodokļus un, aprēķinot nodokļus, neņem vērā nodokļu bāzes, kas palielina maksājamos nodokļus. Ar nodokļa maksātāja piekrišanu, pieliekot ar nodokli ienākumus, ir pieļaujams, ka tādās atsevišķās nodokļa bāzes, kas palielina nodokļa summu, nodokļa apmēra noteikšanā tiek ņemtas vērā tikai vērīgās, savukārt tādās, kas samazina nodokļa summu, tiek ņemtas vērā agrāk. Pasākums taisnīguma apsvērumu dēļ var tikt apvienots ar lēmumu par nodokļa apmēra noteikšanu.”

12 AO 227. pantā ir paredzēts:

“Nodokļu iestādes var pilnībā vai daļēji atteikties no prasījumiem, kas izriet no nodokļu parādiem, ja to iekasēšana, ņemot vērā konkrēto gadījuma apstākļus, būtu netaisnīga; ar to diem pašiem nosacījumiem var tikt veikta jau samaksāto summu atmaksāšana vai ieskaitēšana.”

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-374/16

13 *RGEX* ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kura 2008. gadā, par kuru ir pamatlīta, nodarbojās ar transportlīdzekļu tirdzniecību. Sabiedrība tika izveidota 2007. gada decembrī, bet kopš 2015. gada tā ir likvidācijas procesā. Sabiedrības vienīgais dalībnieks un valdes loceklis *R. Geissel* tagad to pārstāv kā likvidators.

14 PVN deklarācijā par 2008. gadu *RGEX* deklarēja tostarp no nodokļa atbrīvotas transportlīdzekļu piegādes Savienības iekšienē un priekšnodokļa atskaitījums EUR 1 985 443,42 apmērā, kas attiecās uz 122 transportlīdzekļiem, kuri tika iegādāti no *EXTEL GmbH*.

15 Neišas Nodokļu iestāde nepieņēma *RGEX* deklarāciju un ar 2010. gada 31. augusta lēmumu, pamatojoties uz divus pašus PVN pārbaužu izdarījumiem konstatējumiem, noteica maksājamo PVN summu par 2008. gadu. Šā pārbaužu uzskatīja, ka transportlīdzekļu piegādes uz Spāniju, kas tika deklarētas kā no nodokļa atbrīvotas piegādes, esot pieliekamas ar nodokli, jo attiecīgā transportlīdzekļa faktiski neesot nogādāti Spānijā, bet gan laisti tirgū Vācijā. Minētā iestāde vēl uzskatīja, ka, pamatojoties uz *EXTEL* izsniegtajiem rādītājiem, samaksātās priekšnodokļa summas neesot atskaitāmas, jo šā sabiedrība esot “fiktīva sabiedrība”, kuras šādeklis neesot rādītājos norādītajā adresē.

16 Pēc šā lēmuma nesekmīgas apstrīdēšanas *RGEX* vērās *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācijā), kas tās prasību apmierināja attiecībā uz viena transportlīdzekļa aplikšanu ar nodokli, bet pārējā daļā noraidīja kā nepamatotu.

17 *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) tostarp konstatēja, ka, lai arī *EXTEL* šādeklis tiešām bija rādītājos norādītajā adresē, tā tomēr esot bijusi vienkārša pastkastītes adrese. Šajā vietā ar *EXTEL* esot iespējams sazināties tikai pa pastu. Šā sabiedrība minētajā adresē

neveicot nekādu komercdarbu.

18 Minētā tiesa noraidīja argumentus par apgalvoto RĢEX tiesisko paņēmumu attiecībā uz EXTEL izsniegtajos rīkojumu norādītās adreses pareizību. Tiesiskās paņēmuma aizsardzības princips varot tikt ieviests arī nevis nodokļa noteikšanas laikā, bet gan tikai, ja nepieciešams, taisnīguma apsvērumu dēļ veikta pasākuma ietvaros AO 163. un 227. panta izpratnē.

19 R. Geissel kā likvidājamās RĢEX administrators šo *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) spriedumu pārskatīja *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācijas), apgalvodams, ka "adrese" UstG 14. panta 4. punkta pirmā teikuma 1) punkta un PVN direktīvas 226. panta 5. punkta izpratnē ir paredzēta, lai identificētu rīcībā izsniedzēju, un paredz tikai iespēju sazināties pa pastu.

20 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar valsts tiesību m RĢEX nav pamata prasīt priekšnodokļa atskaitījumu, pamatojoties uz EXTEL izsniegtajiem rīkojumiem, jo tās rīkojumu norādītajā adresē neveic nekādu saimniecisko darbību. Līdzmērīgi, kas pieņemts lietot par paralēlu prasību, iesniedzējtiesa esot nolēmusi, ka "pilna adrese" UstG 14. panta 4. punkta pirmā teikuma 1) punkta izpratnē nozīmē, ka uzņēmums tajā veic savu saimniecisko darbību. Lai arī saskaņā ar valsts tiesību s paredzētu administratīvu instrukciju nodokļu iestādei esot pietiekami, ja pastkastīte vai pasta indekss CEDEX "ir identiski adreses vietai", šāda instrukcija tiesai neesot saistoša.

21 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai rīcībā, kas vajadzīgs, lai izmantotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu atbilstoši [PVN] direktīvas 168. panta a) punktam, to lasot kopā ar 178. panta a) punktu, ir iekļauta "adrese" minētās direktīvas 226. panta 5. punkta izpratnē, ja [piegādātāja uzņēmums] par [veikto piegādi] izsniegtajās rīcībās norāda adresi, kas gan ir vieta adresātu pasta sūtījumu saņemšanas adrese, bet kurā viņš neveic saimniecisko darbību?

2) Vai, ievērojot efektivitātes principu, [PVN] direktīvas 168. panta a) punkts, to lasot kopā ar 178. panta a) punktu, liedz īstenot tādā valsts praksī, kas [piegādātāja] saņēmēja labu ticību saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumu izpildi ievieš tikai pašam taisnīguma pārbaudes procedūrā, ko veic ārpus nodokļa aprēķina procedūras? Vai šajā ziņā var atsaukties uz [PVN] direktīvas 168. panta a) punktu, to lasot kopā ar 178. panta a) punktu?"

Lieta C-375/16

22 2009.–2011. gadā I. Butin, transportlīdzekļu tirgotājs Vācijas, PVN priekšnodokļa atskaitīšanas nolūkā iesniedza rīkojumus par vairākiem transportlīdzekļiem, kurus tas iegādājās no uzņēmuma Z un kuri bija paredzēti tirdzniecībai. Daļa transportlīdzekļu tika nodoti I. Butin vai viņa darbiniekiem vietā, kurā atradās Z juridiskā adrese, lai arī Z šajā adresē neveica tirdzniecību, un daļa transportlīdzekļu tika nodoti sabiedriskās vietas, piemēram, dzelzceļa stacijas laukumā.

23 Veicot I. Butin nodokļu auditu, Bergišgladbahas Nodokļu iestāde secināja, ka priekšnodokļa samaksātā summas par Z izsniegtajiem rīkojumiem nevar tikt atskaitītas, jo šajos rīkojumos Z norādītais piegādātāja adrese esot nepareiza. Tika konstatēts, ka tās esot tikai "pastkastītes adrese" un ka Z Vācijas neesot pastāvīga uzņēmuma.

24 2013. gada 13. septembrī minētā nodokļu iestāde izdeva grozītus paziņojumus par PVN attiecībā uz laikposmu no 2009. līdz 2011. gadam. Ar 2013. gada 1. oktobra lēmumu tā noraidīja I. Butin

pieteikumu par nodokļa aprēķina grozījumiem taisnīguma apsvērumu dēļ, pamatojoties uz AO 163. pantu.

25 *Finanzgericht Köln* (Vācijas Finanšu tiesa, Vācija) apmierināja *I. Butin* prasību, ar kuru tas bija apstrīdējis Bergišgladbahas Nodokļu iestādes izdarītos grozījumus. Šī tiesa uzskatīja, ka "adrese" UStG 14. panta 4. punkta pirmā teikuma 1) punkta izpratnē nenozīmē, ka tajā ir jāveic komercdarbība. Turklāt minētā tiesa atzina, ka prasība ir jāapmierina arī daļēji par pakārtotu prasījumu grozīt nodokļa aprēķinu taisnīguma apsvērumu dēļ. Tās ieskatā *I. Butin* ir darījis visu, ko no viņa saprātīgi varētu sagaidāt, lai pārbaudītu Z komersanta statusu un šo uzņēmuma izsniegtajos rēķinos norādīto ziņu pareizību.

26 Bergišgladbahas Nodokļu iestāde *Finanzgericht Köln* (Vācijas Finanšu tiesa) spriedumu pārskatīja *Bundefinanzhof* (Federālā finanšu tiesa). Tā it īpaši apgalvoja, ka Z izsniegtajos rēķinos, pretī *I. Butin* apgalvojumiem, neesot norādīta adrese, kurā šī sabiedrība veic komercdarbību, un, tātad *I. Butin* neesot darījis visu, ko no viņa saprātīgi varētu sagaidāt, lai pārliecinātos par šajos rēķinos norādīto ziņu pareizību, priekšnodokļa atskaitījums taisnīguma procedūrā neesot piešķirams.

27 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai [PVN] direktīvas 226. panta 5. punkts ir prasīts norādīt nodokļa maksātāja adresi, kurā viņš veic savu saimniecisko darbību?

2) Gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta noraidoša atbilde:

a) Vai [PVN] direktīvas 226. panta 5. punkts paredzētās adreses norādīšanai pietiek ar pastkastītes adresi?

b) Kāda adrese rēķinā jānorāda nodokļa maksātājam, kurš vada uzņēmumu (piemēram, e-komercijā), kam nav savu komercietpvi?

3) Vai gadījumā, ja nav ievērotas [PVN] direktīvas 226. pantā paredzētās formāls prasības attiecībā uz rēķiniem, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības jāpiešķir vienmēr, ja nav notikusi āunprātīga nodokļa nemaksāšana vai nodokļa maksātājs nav zinājis un nav varējis zināt par iesaistīšanas krāpniecību, vai arī no tiesiskās paņēmiena principa šajā gadījumā izriet, ka nodokļa maksātājs ir darījis visu, ko no tā saprātīgi varētu pieprasīt, lai pārbaudītu rēķinā norādītās informācijas pareizību?"

Tiesvedība Tiesā

28 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2016. gada 22. jūlija rīkojumu lietas C-374/16 un C-375/16 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesam un sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu lietā C-374/16 un pirmo un otro jautājumu lietā C-375/16

29 Ar pirmo jautājumu liet? C?374/16, k? ar? ar pirmo un otro jautājumu liet? C?375/16 iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts, lasot tos kop? ar š?s direkt?vas 226. panta 5. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais, saska?? ar kuru ties?bu atskait?t PVN priekšnodokli izmantošana ir pak?rtota t?s vietas adreses nor?d?šanai r??in?, kur? š? r??ina izsniedz?js veic savu saimniecisko darb?bu.

30 Ievad? ir j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 178. panta a) punktu, lai var?tu tikt izmantotas atskait?šanas ties?bas, nodok?a maks?t?jam ir j?saglab? r??ins, kas sagatavots saska?? ar š?s direkt?vas 220.–236. pantu un 238.–240. pantu.

31 Š?s direkt?vas 226. pant? ir uzskait?tas zi?as, kas š?d? r??in? ir j?nor?da. Š? panta 5. punkt? tostarp ir noteikts pien?kums nor?d?t nodok?a maks?t?ja un pirc?ja vai pakalpojumu sa??m?ja pilnu v?rdu vai nosaukumu un adresi.

32 Tiesas judikat?r? ir noteikts, ka, interpret?jot Savien?bas ties?bu normu, ir j??em v?r? ne tikai t?s teksts, bet ar? t?s konteksts un ar tiesisko regul?jumu, kur? š? norma ir ietverta, izvirz?tie m?r?i (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2009. gada 3. decembris, *Yaesu Europe*, C?433/08, EU:C:2009:750, 24. punkts, un 2017. gada 6. j?lijs, *Air Berlin*, C?290/16, EU:C:2017:523, 22. punkts).

33 Pirm?m k?rt?m, run?jot par PVN direkt?vas 226. panta 5. punkta tekstu, ir j?atz?m?, ka š? noteikuma daž?du valodu redakcijas atš?iras. Daž?s š? noteikuma valodu redakcij?s, piem?ram, sp??u, ang?u, fran?u vai latviešu valod?, attiec?gi ir min?ts “nombre completo y la dirección”, “the full name and address”, “nom complet et l’adresse” vai “pilns v?rds vai nosaukums un adrese”, bet cit?s redakcij?s, piem?ram, v?cu vai it??u valod?, ir paredz?ts pien?kums nor?d?t “vollständigen Namen und die vollständige Anschrift” vai “nome e l’indirizzo completo”.

34 Tom?r ?paš?bas v?rda “pilns” neesam?ba vai esam?ba š?s pras?bas formul?jum? nesniedz nor?des par to, vai r??in? nor?d?tajai adresei ir j?atbilst vietai, kur? r??ina izsniedz?js veic savu saimniecisko darb?bu.

35 Turkl?t ir j?nor?da, ka v?rda “adrese” parast? noz?me ir plaša. K? ?ener?ladvok?ts ir paudis savu secin?jumu 36. punkt?, š? v?rda parast? noz?me ietver jebkura veida adresi, ieskaitot parastu pastkast?ti, ja vien šaj? adres? ar personu var sazin?ties.

36 J?piebilst, ka PVN direkt?vas 226. pant? ir preciz?ts, ka, neskarot šaj? direkt?v? paredz?tos ?pašos noteikumus, saska?? ar š?s direkt?vas 220. pantu izsniegtajos r??inos PVN vajadz?b?m oblig?ti ir j?nor?da tikai šaj? pant? min?t?s zi?as (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 25. punkts).

37 No t? izriet, ka ar š?m nor?d?m saist?t?s pras?bas ir j?interpret? šauri, t?d?j?di, ka dal?bvalstis nevar paredz?t stingr?kas pras?bas, nek? ir noteikts PVN direkt?v?.

38 L?dz ar to dal?bvalst?m nav ?auts ties?bu uz PVN atskait?šanu izmantošanu sasaist?t ar t?du nosac?jumu iev?rošanu attiec?b? uz r??inu saturu, kas nav skaidri paredz?ti PVN direkt?vas noteikumos (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 25. punkts).

39 Otr?m k?rt?m, run?jot par kontekstu, k?d? iek?aujas PVN direkt?vas 226. pants, ir j?atg?dina, ka ties?bas uz PVN atskait?šanu princip? nedr?kst tikt ierobežotas (šaj? noz?m? skat.

spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 37. punkts).

40 Tiesa šaj? zi?? ir nospriedusi, ka r??ina, kur? ir š?s direkt?vas 226. pant? paredz?t?s nor?des, esam?ba ir form?ls ties?bu uz PVN atskait?šanu nosac?jums. Proti, PVN priekšnodok?a atskait?šana ir j?at?auj, ja ir izpild?ti materi?ltiesiskie nosac?jumi, lai ar? nodok?a maks?t?ji nav izpild?juši atseviš?us form?los nosac?jumus (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra). No t? izriet, ka r??ina izsniedz?ja adreses nor?d?šanas k?rt?ba nevar b?t noteicošs nosac?jums PVN atskait?šanas vajadz?b?m.

41 Treš?m k?rt?m, interpret?jot PVN direkt?vas 226. pantu teleolo?iski, t?du zi?u m?r?is, kas oblig?ti ir j?nor?da r??in?, ir ?aut nodok?u administr?cij?m p?rbaud?t maks?jam? nodok?a samaksu un, vajadz?bas gad?jum?, ties?bu uz PVN atskait?šanu esam?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C?516/14, EU:C:2016:690, 27. punkts).

42 Šaj? zi??, k? to b?t?b? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis savu secin?jumu 40. un 41. punkt?, r??ina izsniedz?ja adreses, v?rda vai nosaukuma un PVN identifik?cijas numura nor?d?šanas m?r?is ir ?aut noteikt saikni starp konkr?tu saimniecisko darb?jumu un konkr?tu saimniecisk?s darb?bas subjektu, r??ina izsniedz?ju. R??ina izsniedz?ja identifik?cija nodok?u iest?dei ?auj p?rbaud?t, vai PVN summa, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, ir deklar?ta un samaks?ta. Š?da identifik?cija ar? nodok?a maks?t?jam ?auj p?rbaud?t, vai attiec?gais r??ina izsniedz?js ir nodok?a maks?t?js PVN jomas ties?bu normu piem?rošanas vajadz?b?m.

43 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka pre?u pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja PVN identifik?cijas numurs ir b?tiska inform?cija min?t?s identifik?cijas ietvaros. Administr?cijai šis numurs ir viegli pieejams un p?rbaud?ms.

44 Turkl?t, k? ?ener?ladvok?ts nor?da savu secin?jumu 43. punkt?, lai ieg?tu PVN identifik?cijas numuru, uz??mumiem ir j?veic re?istr?cijas process, kur? tiem ir j?iesniedz PVN re?istr?cijas pieteikums kop? ar apliecin?šiem dokumentiem.

45 No t? izriet, ka r??ina izsniedz?ja adreses kop? ar t? v?rdu vai nosaukumu un PVN identifik?cijas numuru nor?d?šanas m?r?is ir identific?t šo r??ina izsniedz?ju un t?d?j?di ?aut nodok?u iest?dei veikt š? sprieduma 41. punkt? min?t?s p?rbaudes.

46 Šaj? kontekst? v?l ir j?uzsver Tiesas konstat?jums, ka atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam j?maks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar savu saimniecisko darb?bu (skat. it ?paši spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C?126/14, EU:C:2015:712, 17. punkts, un 2017. gada 14. j?nijs, *Compass Contract Services*, C?38/16, EU:C:2017:454, 34. punkts). Lai izpild?tu š?s sist?mas m?r?us, nav j?paredz pien?kums nor?d?t t?s vietas adresi, kur? r??ina izsniedz?js veic savu saimniecisko darb?bu.

47 Jāpiebilst, ka šāda interpretācija ir apstiprināta 2015. gada 22. oktobra spriedumā *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719), kurā Tiesa ir nospriedusi, ka bija iespējams atskaitīt PVN priekšnodokli par rēķiniem, kurus izdevusi tādā sabiedrībā, ko valsts tiesa ir uzskatījusi par neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu. Lai arī valsts tiesa bija konstatējusi tādās kā pussagruvušo stāvkli, ko šā sabiedrībā bija norādījusi kā savu juridisko adresi, Tiesa nosprieda – fakts, ka minētās sabiedrības sēdekļi nav iespējams veikt nekādu saimniecisko darbību, neizslēdz, ka šāda darbība varēja tikt veikta citās vietās, nevis juridiskajā adresē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 35. punkts), it īpaši, ja darbības tiek veiktas dematerializēti, izmantojot jaunās informācijas tehnoloģijas.

48 Turklāt, pretēji Vācijas un Austrijas valdību apgalvojumiem, fakts, ka tiesību uz PVN atskaitēšanu nolūkā netiek prasīts, lai nodokļa maksātāja saimnieciskā darbība tiktu veikta adresē, kas ir norādīta šā subjekta izsniegtajos rēķinos, netiek apšaubīts Tiesas konstatējuma 2007. gada 28. jūnija spriedumā *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397). Trīs spadsmitās direktīvas 86/560 terminu “saimnieciskās darbības vieta” un “pastāvīgs uzņēmums” tvēruma analīze nav būtiska PVN direktīvas 226. panta 5. punktā minētā “adresēs” jēdziena nozīmes noskaidrošanai.

49 No tā izriet, ka, lai preču vai pakalpojumu saņēmējs varētu izmantot tiesības uz PVN atskaitēšanu, netiek prasīts, lai piegādātāja saimnieciskā darbība tiktu veikta adresē, kas ir norādīta šā piegādātāja izsniegtajā rēķinā.

50 Tāpēc uz pirmo jautājumu lietā C-374/16, kā arī uz pirmo un otro jautājumu lietā C-375/16 ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts, lasot tos kopā ar šīs direktīvas 226. panta 5. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem nav pieļauts tādās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli izmantošana ir pakārtota tās vietas adreses norādīšanai rēķinā, kurā šā rēķina izsniedzējs veic savu saimniecisko darbību.

Par otro jautājumu lietā C-374/16 un trešo jautājumu lietā C-375/16

51 Ēmot vārā atbildi uz pirmo jautājumu lietā C-374/16, kā arī uz pirmo un otro jautājumu lietā C-375/16, vairs nav jāatbild uz otro jautājumu lietā C-374/16 un uz trešo jautājumu lietā C-375/16.

Par tiesāšanas izdevumiem

52 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šā tiesvedībā ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tīesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tīesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts, lasot tos kopā ar šīs direktīvas 226. panta 5. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem nav pieļauts tādās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli izmantošana ir pakārtota tās vietas adreses norādīšanai rēķinā, kurā šā rēķina izsniedzējs veic savu saimniecisko darbību.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.