

ENERGIALADVOKATA VA BOTA [YVES BOT] SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 17. februārī (1)

Lieta C-518/14

Senatex GmbH

pret

Finanzamt Hannover-Nord

(*Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas federālās zemes Finanšu tiesa, Vācija) lūgums
sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Priekšnodokļa
atskaitēšana – Rādīnu izrakstēšana bez nodokļa maksājuma numura vai PVN maksājuma
identifikācijas numura – Dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar ko tiek izslēgta rādīna korekcija ex
tunc

1. Atbilstošais tiesiskais regulējums šajā lietā ir Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva
2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2). Radušies jautājumi it īpaši ir
par to, pirmkārt, kāda iedarbība ir jāpiešķir kādā dāvinājumā vai nepilnīgā rādīna korekcijai attiecībā uz
brīdi, kurā var tikt ņemtas vērā uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”)
atskaitēšanu, un, otrkārt, vai šāda korekcijai var noteikt laika ierobežojumu.

2. Šajos secinājumos es izskaidrošu, kāpēc es uzskatu, ka PVN direktīva ir jāinterpretē
tādējādi, ka tai ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlīdz apliekotais, saskaņā ar
kuru rādīna korekcijai attiecībā uz obligātu norādi, proti, PVN maksājuma identifikācijas numuru,
nav iedarbības uz pagātni tādējādi, ka tiesības uz PVN atskaitēšanu var tikt ņemtas vērā
vienīgi par gadu, kurā saskaņotais rādītājs ir ticis koriģēts, un nevis par gadu, kurā šis rādītājs ir ticis
izrakstīts.

3. Šajā ziņā es izklāstīšu iemeslus, kuru dēļ es uzskatu, ka dalībvalstis var paredzēt
pasākumus, ar kuriem tiek noteikts sods par obligātu norāžu neieviešanu, ar nosacījumu, ka tās
ievieš samērīguma principu, kā arī pasākumus, ar kuriem tiek noteikts ierobežojums laikā
iespējai koriģēt kādā dāvinājumā vai nepilnīgā rādīnu, ja tie ir vienveidīgi piemērojami analoģiskām
tiesībām nodokļu jomā un ir balstīti uz Savienības tiesībām (līdzvērtības princips) un ja praksē
tas nepadara neiespējamu vai pārliedzīgi grūtu tiesību uz nodokļa atskaitēšanu īstenošanu
(efektivitātes princips).

I – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

4. PVN direktīvas 63. pantā ir norādīts šādi:

“Nodokļa iekasētājam jānodokļo iestādes un nodoklis kļūst iekasētājam tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

5. Saskaņā ar šīs direktīvas 167. pantu:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasētājam.”

6. Minētās direktīvas 168. panta a) punkts ir formulēts šādi:

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

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs”.

7. PVN direktīvas 178. panta a) punkts ir paredzēts:

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

a) 168. panta a) punkts paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu

8. Saskaņā ar šīs direktīvas 179. pantu:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitēšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušies un jāsteno atskaitēšanas tiesības.

Tomēr dalībvalstīs var prasīt, lai nodokļa maksātāji, kas neregulāri veic 12. panta paredzētos darījumus, atskaitēšanas tiesības jāsteno vienīgi piegādes laikā.”

9. Saskaņā ar minētās direktīvas 219. pantu:

“Jebkuru dokumentu vai paziņojumu, kas groza saskaņotā rēķinu un paši un nepārprotami attiecas uz to, pielīdzina rēķinam.”

10. PVN direktīvas 226. pants ir formulēts šādi:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos pašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinus PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

3) 214. panta paredzētais PVN identifikācijas numurs, ar kuru nodokļa maksātājs veicis preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu;

[..]”

11. Šīs regulas 239. pants ir formulēts šādi:

“Ja dalībvalstis izmanto 272. panta 1. punkta pirmās daļas b) apakšpunktā paredzēto izvēles iespēju nepiešķirt PVN identifikācijas numuru nodokļa maksātājiem, kuri neveic nevienu no 20., 21., 22., 33., 36., 138. un 141. pantā minētajiem darījumiem, tad piegādātāja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja identifikācijas numurus, ja tie di nav piešķirti, rādīt aizstāj ar citu numuru, ko sauc par nodokļa maksātāja numuru, kuru to noteikusi attiecīgā dalībvalsts.”

B – Vācijas tiesības

12. 2005. gada Apgrozījuma nodokļa likuma (*Umsatzsteuergesetz 2005*) (3), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīdī (turpmāk tekstā – “UStG”), 15. panta 1. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunktā ir paredzēts, ka uzņēmums kā priekšnodokli var atskaitīt likumīgi samaksāto nodokli, kas saskaņā ar likumu ir jāmaksā par preču piegādi un citiem pakalpojumiem, ko tie uzņēmumam ir snieguši citi uzņēmumi. Turklāt šajā tiesību normā ir norādīts, ka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu stenošanas priekšnosacījums ir uzņēmēja rēķinā esošs rādītājs, kas ir izrakstēts saskaņā ar UStG 14. un 14a. pantu. Šādam rādītājam ir jāsaturs it pašā visās UStG 14. panta 4. punktā uzskaitītais norādēs.

13. Priekšnodokļa summas var tikt atskaitītas tikai taksācijas periodā, kurā ir izpildēts viss materiālo tiesību nosacījumu kopums šo tiesību stenošanai UStG 15. panta 1. punkta izpratnē.

14. Atbilstoši Noteikumu par UStG piemērošanu (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung*), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīdī, 31. panta 5. punktā rādītājs var tikt koriģēts, ja tas neietver visas UStG 14. panta 4. punktā un 14a. pantā paredzētais norādēs vai arī, ja norādēs rādītājs ir nepareizs. Šim nolīkam iztrīkstošs vai nepareizs norādēs tikai ir jāpazīo ar dokumentu, kas specifiski un nepīrprotami attiecas uz rādītānu. Attiecībā uz šo korekciju ir jāievēro tās pašas spēkā esošs formas un satura prasības, kas ir paredzētas UStG 14. pantā.

15. Pašos gadījumos, kad ir minēta nepareiza vai nepamatota PVN norādē, pēc analīzīas ir jāpiemēro UStG 17. panta 1. punkts. Atbilstoši šai tiesību normai rādītā korekcijai nav iedarbības uz pagātnī, bet gan uz laīkposmu, kurā pakalpojumu saņēmējam tiek pazīots koriģētais rādītājs, vai kurā tiek apmīerīnēts pīeteīkums par korekciju pēc tam, kad ir novērstīas aizskīrums, kas varēja īetekmēt nodokļa iēēmumus.

16. Iesnīedzījtīesa ar paskaidro, ka, lai ar priekšnodokļa atskaitīšana tiek atteīkta iztrīkstošu vai nepareīzu atsevēšu rādītā sastvēda dī, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var rastīes, labojot rādītānu, labojumu izdarīšanas brīdī. Nodokļa administrīcijas īenīkumi no PVN šajā gadījumā nemainīs. Turpretī tas var īzraisīt uzņēmēja nodokļa parāda palielīnījumu. Ja priekšnodokļa atskaitīšana tiek atteīkta tikai pēc vīrīkiem gadiem, piemīram, veīcot pīrbaudi uz vīetas, bītīsku finansiālu slogu rada nokavījuma procentī, kas ir paredzēti Nodokļa noteīkumu (*Abgabenordnung*), redakcijā, kas bīja spēkā pamatlīdī aplīkotajī laīkposmā, 233.a pantā.

II – Pamatlīetas faktī

17. *Senatex GmbH* (turpmāk tekstā – “Senatex”) vada audumu vīrumtīrdznīecības uzņēmumu. Savīs nodokļa deklarīcijīs par 2008.–2011. gadu tie norādīja priekšnodokļa atskaitīšanu saīstībā ar tīs veīktajīem komisījas norīdīnīem savīem tīrdznīecības pīrstīvjīem, kā ar saīstībā ar reklīmas aīenta rīdīnīem (turpmāk tekstā vīsi kopā – “strīdīgie rīdīnī”).

18. Laīkposmā no 2013. gada 11. februāra līdz 17. maījam *Finanzamt Hannover-Nord* (Hannoveres Zīemeīu rajona Finanšu pīrvalde) veīca *Senatex* pīrbaudi par 2008.–2011. gadu. Šīs pīrbaudes laīkā tīka konstatēts, ka strīdīgie rīdīnī, kas tīka īesnīegti priekšnodokļa atskaitīšanas nolīkā, nav bījuši likumīgi UStG 15. panta 1. punkta un 14. panta 4. punkta

izpratn?. Šajos r??inos nebija nor?d?ts attiec?go tirdzniec?bas p?rst?vju, ne ar? rekl?mas a?enta nodok?u maks?t?ja numurs vai PVN maks?t?ja identifik?cijas numurs – ne pašos r??inos, ne tiem pievienotajos dokumentos.

19. 2013. gada 2. maij?, proti, v?l p?rbaužu period? *Senatex* kori??ja komisijas nor??inus tikai par 2009.–2011. gadu, papildinot tos ar katra attiec?g? tirdzniec?bas p?rst?vja nodok?u maks?t?ja numura vai PVN maks?t?ja identifik?cijas numura nor?di. Ar? rekl?mas a?enta r??ini tika l?dz?gi kori??ti attiec?b? uz 2009.–2011. gadu.

20. Neraugoties uz šiem labojumiem, *Finanzamt Hannover-Nord* 2013. gada 2. j?lij? izdeva pazi?ojumus par nodok?a korekciju par 2008.–2011. gadu, kuros t? nor?da, ka priekšnodok?a atskait?šana saist?b? ar str?d?gajiem r??iniem par 2009.–2011. gadu nevar tikt veikta, jo visi atskait?šanas nosac?jumi bija izpild?ti tikai š?s korekcijas laik?, proti, 2013. gad?, nevis 2009.–2011. gad?.

21. Tad *Senatex* iesniedza iesniegumu par šiem pazi?ojumiem par nodok?a korekciju apstr?d?šanu. Turkl?t š?s iesnieguma par administrat?v? akta apstr?d?šanu proced?r? tika konstat?ts, ka v?l nebija veiktas korekcijas str?d?gajos r??inos par 2008. gadu. T?d?j?di 2014. gada 11. febru?r? *Senatex* kori??ja komisijas nor??inus par šo 2008. gadu, papildinot ar attiec?go tirdzniec?bas p?rst?vju nodok?u maks?t?ja numura vai PVN maks?t?ja identifik?cijas numura nor?di. Rekl?mas a?enta r??ini par min?to 2008. gadu ar? tika l?dz?gi kori??ti.

22. Ar 2014. gada 3. marta l?mumu *Finanzamt Hannover-Nord* apstiprin?ja savu nost?ju, ka nosac?jumi priekšnodok?a atskait?šanai saist?b? ar str?d?gajiem r??iniem ir izpild?ti tikai šo r??inu korekcijas laik? – 2013. gad? un 2014. gad?. P?c t?s dom?m, r??ina korekcijas iedarb?ba ar atpaka?ejošu sp?ku maks?juma izdar?šanas br?d? (*ex tunc*) nav iesp?jama.

23. 2014. gada 5. mart? *Senatex* iesniedz?jties? c?la pras?bu par šo l?mumu. T? uzskata, ka r??inu korekcij?m ir iedarb?ba uz pag?tni, proti, 2008.–2011. gadu, cikt?l š?s korekcijas ir izdar?tas pirms p?d?j? administrat?v? l?muma, proti, 2014. gada 3. marta l?muma. T?d?j?di t? l?dz iesniedz?jtiesai atcelt *Finanzamt Hannover-Nord* izdotos pazi?ojumus par nodok?a korekciju par 2008.–2011. gadu.

III – Prejudici?lie jaut?jumi

24. *Niedersächsisches Finanzgericht* (Lejassaksijas feder?l?s zemes Finanšu tiesa), kurai ir šaubas par Tiesas spriedumiem, k? ar? PVN direkt?vas ties?bu norm?m sniedzamo interpret?ciju, nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdod š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1 Vai pirmreiz?j? izdot? r??ina *ex nunc* iedarb?ba, ko Tiesa konstat?ja sav? spriedum? *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268), ar Tiesas spriedumiem *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441), k? ar? *Petroma Transports u.c.* (C?271/12, EU:C:2013:297) gad?jum? – k?ds attiec?gi ir šaj? liet? –, kad tiek papildin?ts nepiln?gs r??ins, ir samazin?ta tikt?l, ka Tiesa š?d? gad?jum? galu gal? grib?ja pie?aut atpaka?ejošu sp?ku?

2) K?d?m minim?lajam pras?b?m ir j?atbilst kori??jamam r??inam, lai tam var?tu b?t atpaka?ejošs sp?ks? Vai s?kotn?j? r??in? jau ir j?nor?da nodok?u maks?t?ja numurs vai PVN maks?t?ja identifik?cijas numurs vai tas var tikt papildin?ts v?l?k ar t?d?m sek?m, ka priekšnodoklis tiek ietur?ts no s?kotn?j? r??ina?

3) Vai r??ina korekcija ir savlaic?ga, ja t? notiek tikai iepriekš?jas iesnieguma par administrat?v? akta apstr?d?šanu proced?ras, kura v?rsta pret finanšu iest?des l?mumu (pazi?ojumu par nodok?a korekciju), laik??

IV – Mana anal?ze

25. Ar savu pirmo un otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa faktiski v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 167. pants, 178. panta a) punkts, 179. pants un 226. panta 3. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais, saska?? ar kuru r??ina korekcijai attiec?b? uz oblig?tu nor?di, proti, PVN maks?t?ja identifik?cijas numuru, nav iedarb?bas uz pag?tni t?d?j?di, ka ties?bas uz atskait?šanu var tikt ?stenotas vien?gi par gadu, kur? s?kotn?jais r??ins ir ticis kori??ts, un nevis par gadu, kur? šis r??ins ir ticis izrakst?ts.

26. Ar savu trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai PVN direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka tai ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums vai prakse, saska?? ar kuru ties?bas uz PVN atskait?šanu tiek atteiktas nodok?a maks?t?jam, ja r??ina korekcija attiec?b? uz oblig?tu nor?di tiek veikta p?c l?muma pie?emšanas, ar ko tiek noraid?ta PVN atskait?šana, pamatojoties uz to, ka s?kotn?ji š?s nor?des nebija.

27. Saist?b? ar pirmo un otro jaut?jumu ir j?uzdod jaut?jums par to, k?da ir r??ina korekcijas iedarb?ba attiec?b? uz br?di, kad ties?bas uz nodok?a atskait?šanu var tikt ?stenotas. Atbilstoši V?cijas ties?b?m r??ina korekcija izraisa ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanu vien?gi par gadu, kur? s?kotn?jais r??ins tika kori??ts, un nevis par gadu, kur? šis r??ins tika izrakst?ts.

28. P?c V?cijas vald?bas dom?m, no PVN direkt?vas ties?bu norm?m izriet, ka ties?bas uz nodok?a atskait?šanu var tikt ?stenotas tikai tad, ja vienlaic?gi tiek izpild?ti divi nosac?jumi. Pirmk?rt, ir j?rodas ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu š?s direkt?vas 167. panta izpratn? un, otrk?rt, nodok?a maks?t?jam ir j?izpilda t?s 178. pant? paredz?tie nosac?jumi, tostarp ar? nosac?jums par [t?] r?c?b? esošu r??inu, kas ir izrakst?ts saska?? ar min?t?s direkt?vas 220.–236. pantu un 238.–240. pantu. T?tad, veicot r??ina korekciju, šie divi nosac?jumi var b?t vienlaic?gi izpild?ti tikai š?s korekcijas br?d? un nevis br?d?, kad tika izrakst?ts s?kotn?jais r??ins. No t? izrietot, ka ties?bas uz nodok?a atskait?šanu var tikt ?stenotas vien?gi korekcijas br?d?.

29. Es nepiekr?tu šim viedoklim š?du apsv?rumu d??.

30. Saska?? ar past?v?go judikat?ru ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, kas ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, princip? nevar ierobežot un t?s izlietojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem nodok?iem, kas samaks?ti iepriekš (4). T?tad ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir t?l?t?jas un visp?r?jas. Turkl?t, k? Tiesa to regul?ri atg?dina, atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem, ja vien min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (5).

31. Saska?? ar PVN direkt?vas 167. pantu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams. Materi?lie nosac?jumi, kas pras?ti, lai š?s ties?bas rastos, ir uzskait?ti š?s direkt?vas 168. panta a) punkt?. T?d?j?di, lai var?tu izmantot min?t?s ties?bas, pirmk?rt, attiec?gajai personai ir j?b?t nodok?u maks?t?jam min?t?s direkt?vas izpratn? un, otrk?rt, ir nepieciešams, lai nodok?u maks?t?js b?tu iepriekš izmantojis preces vai pakalpojumus, kas nor?d?ti, lai pamatotu ties?bas uz nodok?u atskait?šanu, sav?m ar nodokli apliekamaj?m vajadz?b?m un lai iepriekš š?s preces b?tu pieg?d?jis vai pakalpojumus b?tu

sniedzis cits nodok?u maks?t?js (6).

32. Savuk?rt noteikumi par ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ?stenošanu ir uzskait?ti PVN direkt?vas 178. pant?. Nodok?a maks?t?jam it ?paši ir j?saglab? saska?? ar š?s direkt?vas 226. pantu izrakst?ts r??ins (7), uz kura tostarp j?b?t nor?d?tam PVN maks?t?ja identifik?cijas numuram (8).

33. Šos nosac?jumus, kas nodok?u maks?t?jam ir j?izpilda, lai var?tu ?stenot savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, Tiesa ir kvalific?jusi k? "form?lus nosac?jumus" (9). Tie nav nosac?jumi, kas ir j?izpilda, lai rastos ties?bas uz PVN atskait?šanu, bet tie ?auj nodok?u iest?d?m ieg?t visu nepieciešamo inform?ciju, lai iekas?tu PVN, k? ar? ?stenot p?rbaudi, lai nov?rstu kr?pšanu (10).

34. Gad?jum?, ja, piem?ram, nodok?u iest?žu veiktas p?rbaudes laik? p?d?j?s min?t?s konstat?tu k??das vai izlaidumus r??ina izrakst?šan?, nodok?a maks?t?jam ir iesp?ja kori??t šo r??inu, lai var?tu ?stenot savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu. Š? iesp?ja ir paredz?ta PVN direkt?vas 219. pant?, kur? ir nor?d?ts: "[j]ebkuru dokumentu vai pazi?ojumu, kas groza s?kotn?jo r??inu un ?paši un nep?rprotami attiecas uz to, piel?dzina r??inam". Tiesa ar? ir l?musi, ka ar šo direkt?vu nav aizliegts veikt korekcijas k??daines r??inos (11).

35. Kad tas ir konstat?ts, ir j?noskaidro, k?da ir r??ina korekcijas iedarb?ba uz ties?b?m uz PVN atskait?šanu laik?.

36. Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa min spriedumus *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268), *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441), k? ar? *Petroma Transports* u.c. (C?271/12, EU:C:2013:297). Attiec?b? uz p?d?jiem diviem spriedumiem, lai ar? tie attiecas uz r??ina korekciju saist?b? ar ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ?stenošanu, tom?r jaut?jums par š?das korekcijas iedarb?bu uz ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ?stenošanu laik? tajos nav apl?kots.

37. T?d?j?di spriedum? *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441) bija j?noskaidro, vai PVN direkt?vas ties?bu normas bija j?interpret? t?d?j?di, ka t?m pretrun? bija t?ds valsts tiesiskais regul?jums vai prakse, saska?? ar kuru ties?bas uz PVN atskait?šanu tiek atteiktas, ja r??in? par pre?u pieg?di nodok?a maks?t?jam vai tam sniegtajiem pakalpojumiem s?kotn?ji ir nor?d?tas k??daines zi?as un, v?l?k to labojot, nav iev?roti visi piem?rojamajos valsts noteikumos noteiktie nosac?jumi(12). Tiesai t?tad bija j?lemj, vai bija iesp?jams veikt r??ina korekciju, lai ?stenotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, un vai dal?bvalst?m var?ja paredz?t nosac?jumus papildus PVN direkt?v? uzliktajiem materi?lajiem un form?lajiem nosac?jumiem – konkr?taj? gad?jum? kori??t r??ina numur?šanu p?c k?rtas (13). Sav? spriedum? *Petroma Transports* u.c. (C?271/12, EU:C:2013:297) Tiesa atg?din?ja, ka kop?j? PVN sist?ma neliedz veikt korekcijas k??daines r??inos, tom?r t? nosprieda, ka, run?jot par attiec?go str?du liet?, kur? tika pasludin?ts šis spriedums, inform?cija, kas bija nepieciešama, lai papildin?tu un padar?tu likumam atbilst?gus fakt?rr??inus, tika iesniegta p?c tam, kad nodok?u administr?cija pie??ma l?mumu atteikt PVN ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ?stenošanu, t?d?j?di pirms š? l?muma pie?emšanas šai administr?cijai iesniegtie r??ini v?l nebija izlaboti, lai t? var?tu p?rliecin?ties par prec?zu PVN iekas?šanu, k? ar? to p?rbaud?t (14). T?tad ir j?konstat?, ka spriedumos *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441), k? ar? *Petroma Transports* u.c.(C?271/12, EU:C:2013:297) nav pausta nost?ja par r??ina korekcijas atpaka?ejoša sp?ka esam?bu vai neesam?bu saist?b? ar atskait?šanas ties?bu ?stenošanu.

38. Attiec?b? uz judikat?ras, kas izriet no sprieduma *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268), piem?rošanu V?cijas vald?bas apgalvojuma atbalstam, manupr?t, t? ir j?noraida. Šaj? spriedum? Tiesa ir nor?d?jusi, ka ties?bas uz PVN atskait?šanu ir j??steno par attiec?go taks?cijas periodu, kura laik? vienlaic?gi ir izpild?ti abi Sest?s Direkt?vas 77/388/EEK (15) 18. panta 2. punkta pirmaj? da?? pras?tie nosac?jumi (16). Citiem v?rdiem, Tiesa ir piebildusi, ka

pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai ir j?b?t izpild?tai un nodok?a maks?t?ja r?c?b? ir j?b?t r??inam (17). T?gad šaj? gad?jum? *Terra Baubedarf-Handel GmbH* r?c?b? nebija r??ina br?d?, kad t? ?stenoja savas ties?bas uz PVN atskait?šanu par pakalpojumiem, kas tai bija sniegti saist?b? ar t?s uz??m?jdarb?bu. T?d?j?di t? nevar?ja veikt maks?jumu un t?gad t? nesamaks?ja šo PVN taks?cijas perioda laik?. Šaj? gad?jum? PVN nevar?ja tikt uzskat?ts par slogu konkr?tam dar?jumam (18). Š? iemesla d?? Tiesa ir nospriedusi, ka abiem Sest?s Direkt?vas 77/388/EEK 18. panta 2. punkta pirmaj? da?? pras?tajiem nosac?jumiem ir j?b?t vienlaikus izpild?tiem, lai tiktu iev?rots princips, saska?? ar kuru ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir ?stenojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem nodok?iem, kas samaks?ti iepriekš.

39. T?gad lieta, kur? tika pasludin?ts spriedums *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268), atš?iras no š?s lietas, cikt?l *Senatex* r?c?b?, atš?ir?b? no *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, br?d?, kad t? ?stenoja savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, bija r??ini un t? bija iepriekš samaks?jusi PVN. T?gad šis iepriekš samaks?tais nodoklis bija slogs izpild?tajam dar?jumam saist?b? ar *Senatex* saimniecisko darb?bu. T?p?c, manupr?t, šaj? liet? nevar atsaukties uz šo spriedumu, lai apgalvotu, ka Tiesa ir aizliegusi ties?bu uz PVN atskait?šanu atpaka?ejošo sp?ku p?c r??ina kori??šanas.

40. Turpret?, man š?iet, ka spriedums *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268) ir izmantojams pret?jas t?zes atbalstam. Š? sprieduma 35. punkt? Tiesa min past?v?go judikat?ru, saska?? ar kuru ties?bas uz PVN atskait?šanu ir ?stenojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem nodok?iem, kas samaks?ti iepriekš. PVN direkt?vas 179. panta pirmaj? da?? t?d?j?di ir paredz?ts, ka “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”.

41. Atskait?šanas t?l?t?j?s ?stenošanas m?r?is ir it ?paši nodrošin?t kop?j?s PVN sist?mas neitralit?ti un nelikt nodok?u maks?t?jiem piln?b? vai da??ji uz?emties šo nodok?a nastu (19). Š? iemesla d?? saska?? ar PVN direkt?vas 179. pantu laikposmam, kur? par ieg?d?taj?m prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem ir tikuši samaks?ti nodok?i, radot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ir j?sakr?t ar laikposmu, kur? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir tikušas ?stenotas. Šis princips šaj? direkt?v? ir j?uztver tikai k? ierosin?jums, proti, ka dal?bvalstis var likt nodok?a maks?t?jiem, kuri veic t?s 12. pant? min?tos neregul?ros dar?jumus, ?stenot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu vien?gi pieg?des br?d? (20), k? tas nav šaj? gad?jum?.

42. Ja b?tu j?uzskata, ka r??ina korekcija izraisa ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ?stenošanu vien?gi par periodu, kur? š? korekcija ir tikusi izdar?ta, un nevis – k? pamatliet? – par periodu, kur? šis r??ins ir ticis izrakst?ts un apmaks?ts, tad tas b?tu pretrun? principam, saska?? ar kuru š?m ties?b?m ir t?l?t?js raksturs. Turkl?t tas rad?tu iev?rojamu finansi?lu risku nodok?a maks?t?jam, cikt?l, t? k? nodok?u iest?des uzskata, ka p?d?jais min?tais nav var?jis ?stenot savas ties?bas uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu pirms r??ina korekcijas, vi?am var tikt uzlikta kav?juma naudas samaksa par atlikumu, k? tas ir paredz?ts Nodok?u kodeks? [*Code des impôts*], pat tad, ja dal?bvalstij nav radušies nek?di finansi?li zaud?jumi, jo no PVN g?tie ien?kumi *in fine* paliek t?di paši (21).

43. Tomēr es neapstrīdu rīcīna nozīmi kopējā PVN sistēmā. Tas ir pierādījumu veids, kas ļauj iekasēt PVN vai to atskaitīt. Tādējādi uzņēmums, kas izraksta rīcīnu par preču pārdošanu vai pakalpojuma sniegšanu, izraksta rīcīnu ar PVN un to iekasē valsts vārdā. Tāpat arī šīs rīcīns ļaus nodokļa maksātājam, kas ir samaksājis PVN, to pierādīt un tādā veidā to atskaitīt. It īpaši PVN maksātāja identifikācijas numurs ļauj nodokļu iestādēm vienkārši iekasēt PVN, identificējot attiecīgo nodokļa maksātāju, un kontrolēt darījumu atbilstību vienotajai, lai cīnītos pret krāpšanu.

44. Tomēr, kā Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, pat tad, ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības (22). Šā judikatūra ir obligāta it īpaši šeit aplūkojamajā gadījumā, ciktāl nodokļa maksātājs, kas veic rīcīnu korekciju, bija koriģējis PVN maksātāja identifikācijas numura izlaidumu, tādējādi ievērojot arī Savienības tiesību sistēmas paredzētās formālas prasības.

45. Šajā ziņā, ja dalībvalstī ir pienākums pārbaudīt nodokļa maksātāju deklarācijas un pārbaudīt visus atbilstošos dokumentus, lai aprīcinātu nodokļa summu vai lai pārbaudītu darījumu atbilstību vienotajai, nekā tas neliedz paredzēt sodus par šo formālo prasību neievērošanu. Šādi piemērotam sodam būtu preventīvs raksturs, kura mērķis būtu nodrošināt pienākuma iekārtot rīcīnu PVN direktīvā paredzētās obligātās norādes faktisku izpildi, kas veicinātu lielāku nodokļa maksātāju rūpīgumu nokotnē un ļautu ierobežot izlaiduma un korekcijas, kas bija nepieciešamas šā rīcīna koriģēšanai, rezultātu radušās administratīvās izmaksas (23). Tomēr dalībvalstu pienākums ir īstenot šīs pilnvaras, ievērojot Savienības tiesības, un it īpaši samērīguma principu.

46. Tiesas šādā Vācijas valdība norādīja, ka tāda tiesību uz nodokļa atskaitīšanas atlikšana un kavējuma procentu uzlikšana nodokļa maksātājam, kas bija pieņēmis kļūdu, kā pamatlīdz esot noteiktas soda vietas. Tomēr es uzskatu, ka ar šo sodu netiek ievērots samērīguma princips. Obligāto norāžu, tostarp PVN maksātāja identifikācijas numura norādes, rīcīnā mērķis ir ļaut nodokļu iestādēm veikt pareizu PVN iekasēšanu un pārbaudi, lai novērstu krāpšanu. Tomēr, kā tika izklāstīts tiesas šādā, šajā gadījumā nav saprotams, kā nodokļu iestādes var nošķirt labticīgu nodokļa maksātāju no krāpnieka. Turklāt krāpniekam ir vieglāk norādīt nepareizu PVN maksātāja identifikācijas numuru, cerot uz to, ka tā deklarācijai netiks pievērsta uzmanība, nekā to nenorādīt vispār, kas, gluži pretēji, piesaistītu nodokļu iestāžu uzmanību un tādējādi tās veiktu pārbaudi. Tāpēc iztīrīsimies labticīgu nodokļa maksātāju, kura rīcīnā, kas bija iesniegts kopā ar deklarāciju, nebija norādīts PVN maksātāja identifikācijas numurs. Pārbaudījis minētais, visticamāk, tiktu pakauts nodokļu iestāžu pārbaudei un varētu nokļūt tādā pašā situācijā kā *Senatex*, proti, pieredzēt, ka tā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tiek atliktas un tam tiek uzlikts samaksāt nokavējuma procentus, kam ir būtiskas finansiālas sekas. Manuprāt, šādi sistēmai trūkst tiesiskās noteiktības un tā ir nespējīga efektīvi cīnīties pret krāpšanu. Turklāt tas varētu izraisīt vienāda soda noteikšanu labticīgam nodokļa maksātājam un krāpniekam.

47. Lai novērstu āunprātīgu izmantošanu, es uzskatu, ka dalībvalstīs arī var paredzēt pasākumus, kas ierobežo laiku iespaidu iesniegt labotus rīcīnus. Tādējādi tagad ir jāaplūko trešais iesniedzējtiesas jautājums, kurā tā vaicā Tiesai, vai PVN direktīvā ir jāinterpretē tādējādi, ka tai pretrunā ir tās valsts tiesiskais regulējums vai prakse, saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitīšanu tiek atteiktas nodokļa maksātājam, ja rīcīna korekcija saistīta ar obligātu norādi tiek veikta pēc lūguma pieņemšanas, ar ko tiek noraidīta PVN atskaitīšana, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar šīs norādes nebija.

48. PVN direktīvā nav paredzēta pasākumu, ar kuriem tiek noteikts termiņš kļūdainu vai nepilnīgu rīcīnu korekcijas ierobežojumam laika, ieviešana. Tādējādi es uzskatu, ka dalībvalstu

Šaj? zi?? dal?bvalstis var paredz?t pas?kumus, ar kuriem tiek noteikts sods par oblig?to nor?žu neiev?rošanu, ar nosac?jumu, ka ar tiem tiek iev?rots sam?r?guma princips, k? ar? pas?kumus, kas ierobežo laik? iesp?ju labot k??dainu vai nepiln?gu r??inu, ja p?d?jie min?tie ir vienveid?gi piem?rojami analo?isk?m ties?b?m nodok?u jom?, kas ir balst?tas uz valsts ties?b?m, un t?m, kas ir balst?tas uz Savien?bas ties?b?m (I?dzv?rt?bas princips), un ja praks? tas nepadara neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ?stenošanu (efektivit?tes princips).

- 1 – Ori?in?lvaloda – fran?u.
- 2 – OV L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”.
- 3 – *BGBI.* 2005 I, 386. lpp.
- 4 – Skat. spriedumu *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 5 – Skat. spriedumu *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 6 – Skat. spriedumu *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 7 – Skat. min?t?s direkt?vas 178. panta a) punktu.
- 8 – Skat. PVN direkt?vas 226. panta 3. punktu.
- 9 – Skat. spriedumus *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, 25. punkts), *Poliski Trawertyn* (C?280/10, EU:C:2012:107, 41. punkts) un *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 29. punkts).
- 10 – Attiec?b? uz citiem pien?kumiem, k?dus var noteikt dal?bvalstis, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu, skat. spriedumus *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 49. un 50. punkts), k? ar? *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 44. un 45. punkts).
- 11 – Spriedumi *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441, 43.–45. punkts), k? ar? *Petroma Transports u.c.* (C?271/12, EU:C:2013:297, 34. punkts).
- 12 – Skat. š? sprieduma 36. punktu.
- 13 – Skat. min?t? sprieduma 42.–45. punktu.
- 14 – Skat. min?t? sprieduma 21., 34. un 35. punktu.
- 15 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.).
- 16 – Š? ties?bu norma tika aizst?ta ar PVN direkt?vas 179. panta pirmo da?u.
- 17 – Spriedums *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 34. punkts).
- 18 – Spriedums *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 35. punkts).
- 19 – Attiec?b? uz PVN p?rmaksas p?rcelšanu uz n?kamo taks?cijas laikposmu skat. spriedumu Komisija/Ung?rija (C?274/10, EU:C:2011:530, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 20 – Skat. PVN direkt?vas 179. panta otro da?u.
- 21 – Skat. l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu 5. punktu.
- 22 – Skat. spriedumus *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 50. un 51. punkts), k? ar? *Poliski Trawertyn* (C?280/10, EU:C:2012:107, 43. punkts). Attiec?b? uz pien?kumu pazi?ot

par savas ar nodokļiem apliekamās darbības sākumu skat. arī spriedumu *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818, 33.–36. punkts) un attiecībā uz pārņēmumiem grāmatvedībā un deklarāciju aizpildīšanu attiecībā uz darījumiem, uz kuriem attiecas apgrieztās iekasēšanas procedūra, skat. spriedumu *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 63. punkts).

23 – Šajā ziņā ir jānorāda, ka vairākas dalībvalstis ir paredzēti šādi naudas sodi (skat. Beļģijas PVN kodeksa [*Code de la TVA*] 70. pantu, Luksemburgas Likuma par pievienotās vērtības nodokli [*Loi luxembourgeoise concernant la taxe sur la valeur ajoutée*] 77. pantu vai arī Francijas Vispārīgā nodokļu kodeksa [*Code général des impôts*] 1737. pantu).

24 – Šajā spriedumā Tiesa ir norādījusi, ka “ir jāatgādina, ka kopējā PVN sistēma neliedz veikt labojumus kļūdains rēķinos. Tādējādi, ja visas materiālās prasības, kas ir nepieciešamas, lai varētu saņemt tiesības uz PVN atskaitīšanu, ir izpildītas un ja *pirms attiecīgās iestādes lēmuma pieņemšanas* nodokļu maksātājs tai ir iesniedzis izlabotu faktūrrēķinu, šo tiesību izmantošanu principā vienalga nevar liegt tādēļ, ka sākotnējais faktūrrēķins bija kļūdains” (34. punkts, mans izcēlums).