

62016CC0374

ENERĢLADVOKĀTA NILSA VĀLA [NILS WAHL]

SECINĀJUMI,

sniegti 2017. gada 5. jūlijā (1)

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

Likvidājamā RGEX GmbH, kuru pārstāv likvidators Rochus Geissel,

pret

Finanzamt Neuss (C-374/16)

un

Finanzamt Bergisch Gladbach

pret

Igor Butin (C-375/16)

(Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK –178. panta a) punkts – Tiesības uz nodokļa atskaitēšanu – Stenošanas nosacījumi – 226. panta 5. punkts – Rēķinos obligāti norādāmās ziņas – Nodokļa maksātāja adrese – Labticība saistībā ar priekšnodokļa atskaitēšanas nosacījumu izpildi – Tiesību apiešana vai āunprēģa izmantošana – Valsts procedūras – Efektivitātes princips

I. Ievads

1.

Šajā lietā tiek uzdoti divi jautājumi par ES noteikumu par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) interpretāciju.

2.

Pirmais jautājums ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 226. panta 5. punktā paredzēto prasību rēķinā norādīt nodokļa maksātāja adresi. Iesniedzējtiesa – divas dažādas Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa, Vācija) palātas – jautā, vai jēdziens “adrese” ir jāsaprot kā vieta, kurā nodokļa maksātājs veic savu saimniecisko darbību, vai pietiek ar adresi, kurā ar pēdējo var vienkārši sazināties.

3.

Otrais uzdotais jautājums ir, vai un saskaņā ar kādām procedūras nodokļu maksātājs var apgalvot, ka tas rēķinā labticībā attiecībā uz rēķinu formālo pareizību, ja iestāde konstatē, ka šo rēķinu autors ir iesaistīts krāpšanas vai āunprēģa izmantošanas gadījumā saistībā ar

PVN priekšnodokļa atskaitēšanu?

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4.

PVN direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

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

a)

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

[..].”

5.

PVN direktīvas 178. pantā, kas bija piemērojams lietās C-375/16 faktisko apstākļu rašanās laikā, ir noteikts (3):

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

a)

168. panta a) punktā paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3.–6. iedaļu;

[..].”

6.

PVN direktīvas 226. pantā ir paredzēts:

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

[..]

5)

nodokļa maksātāja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese;

[..].”

B. Valsts tiesības

7.

Umsatzsteuergesetz (Pievienotās vārtības nodokļa likums, turpmāk tekstā – “UStG”) 14. pantā ir paredzēts:

“1)

Rēķins ir jebkurš dokuments, uz kura pamata tiek veikti norēķini par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, neatkarīgi no tā, ar kādu 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.

pakalpojumu sniedzēja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un pilna adrese; [..].”

8.

Saskaņā ar UStG 15. pantu:

“1)

Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1.

saskaņā ar likumu maksājumu nodokli par preču un pakalpojumu piegādi, ko tā uzņēmumam ir sniedzis cits uzņēmējs. Priekšnodokļa atskaitīšana ir iespējama ar nosacījumu, ka uzņēmēja rēķinā ir atbilstoši 14. un 14.a pantam izsniegts rēķins.”

9.

Abgabenordnung (Nodokļu kodekss, turpmāk tekstā – “AO”) 163. pantā ir paredzēts:

“Situācijā, ja nodokļu piedziņa konkrētajā gadījumā ir vārtējama kā netaisnīga, var aprēķināt mazākus nodokļus un, aprēķinot nodokļus, neņemt vērā nodokļu bāzes, kuras palielina maksājamos nodokļus. [..]”

10.

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 pašu nosacījumu var tikt veikta jau samaksāto summu atmaksāšana vai ieskaitīšana.”

III. Faktiskie apstākļi, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

11.

RGEX GmbH ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas pilda transportlīdzekļu. Šī sabiedrība ir dibināta 2007. gadā un kopš 2015. gada atrodas likvidācijas procesā. RGEX vienīgais dalībnieks un izpilddirektors bija Rochus Geissel, kurš šobrīd pārstāv sabiedrību kā likvidators.

12.

PVN deklarācija par 2008. gadu RGEX deklarēja tostarp no nodokļa atbrīvotas transportlīdzekļu piegādes Savienības iekšienē un 122 priekšnodokļa atskaitījums, kas attiecās uz transportlīdzekļiem, kuri iegādāti no EXTEL GmbH, EUR 1985443,42 apmērā.

13.

Kompetentā Finanzamt (Finanšu pārvalde, Vācija) nepiekrīt RGEX sniegtajam ziņojumam un atbilstoši divu pašu PVN pārbaudi atzinumiem ar 2010. gada 31. augusta lēmumu noteica PVN par 2008. gadu. Tika atzīts, ka transportlīdzekļu piegādes uz Spāniju, kas tika deklarētas kā no nodokļa atbrīvotas piegādes Savienības iekšienē, esot apliekamas ar nodokli, jo attiecīgā transportlīdzekļi faktiski neesot nogādāti Spānijā, bet gan esot pārdoti Vācijā. Tika atzīts, ka, pamatojoties uz EXTEL izsniegtajiem rēķiniem, prasītājs priekšnodokļa summas neesot atskaitījis, jo pārdotājs minētais esot "fiktīvs uzņēmums", kas neveic nekādu uzņēmējdarbību reālā norādītajā adresē.

14.

RGEX nesekmīgi iebilda pret šo lēmumu. Pēc tam tā pārsūdzēja šo lēmumu Finanzgericht (Finanšu tiesa, Vācija), kurai lieta bija piekritīga.

15.

Finanzgericht (Finanšu tiesa) noraidīja prasības lielāko daļu kā nepamatotu. Tā uzskatīja, ka, kaut arī EXTEL izsniegtajos rēķinos norādītajā adresē atradās tā juridiskā adrese, tomēr tā esot bijusi "pastkastītes adrese". Attiecīgajā adresē EXTEL esot bijusi tikai pasta sūtījumu saņemšanas vieta. Kaut arī šajā adresē atradās grāmatvedības uzņēmums, EXTEL neveica tajā nekādu komercdarbību. Finanzgericht (Finanšu tiesa) noraidīja arī RGEX argumentus par varbūtējo tiesisko pārvērtību. Pēc tās uzskatiem, UStG 15. pantā neesot paredzēta aizsardzība attiecībā uz labticību, kas saistīta ar to, ka ir izpildīti atskaitīšanas tiesību nosacījumi. Tādēļ tiesiskās pārvērtības aspekts var būt vērā tikai vajadzības gadījumā saskaņā ar AO 163. un 227. pantā paredzēto pašu taisnīguma pārbaudes procedūru.

16.

RGEX iesniedza apelāciju par Finanzgericht (Finanšu tiesa) spriedumu Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa). Šauboties par Savienības tiesību pareizu interpretāciju, šī tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1)

Vai reālā, kas vajadzīgs, lai izmantotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu atbilstoši [PVN direktīvas] 168. panta a) punktam, to lasot kopā ar 178. panta a) punktu, ir iekāuta "pilnā

adrese" minētās direktīvas 226. panta 5. punkta izpratnē, ja [nodokļa maksātājs] par [veikto piegādi] izsniegtajā rīcībā norāda adresi, kas gan ir viņam 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 praksi, kas [piegādes] saņēmēja labu ticību saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumu izpildi, ņemot vērā tikai pašā taisnīguma pārbaudes procedūrā, ko veic ārpus nodokļa aprakstītajā procedūrā? Vai šajā ziņā var atsaukties uz [PVN direktīvas] 178. panta a) punktu?"

B. Lieta C-375/16

17.

Igor Butin, kas vada automašīnu tirdzniecības uzņēmumu Vēcijā, paņēmis uz rīcībā, lai atskaitītu PVN priekšnodokli par vairākiem transportlīdzekļiem, kurus tas iegādājies no uzņēmuma "Z" un kuri bija domāti tādēļ, lai pārdošanai. Tā kā Z darbojas vienīgi internetā, transportlīdzekļi tika piegādāti I. Butin vai viņa darbiniekiem dažkārt ielā, kurā atradās Z juridiskā adrese – lai gan Z šajā adresē neveica tirdzniecību –, un dažkārt sabiedriskās vietās, piemēram, dzelzceļa staciju pagalmos.

18.

Veicot I. Butin nodokļu auditu, auditors uzskatīja, ka nevar atskaitīt priekšnodokli par Z izsniegtajiem rīcībām, jo šajos rīcībās norādītā Z piegādātāja adrese esot nepareiza. Nekas šajā adresē nenorādīja uz uzņēmuma esamību: tā bija pastkastītes adrese, kurā Z vienīgi savāca pastu. Auditors uzskatīja, ka Z neveicot pastāvīgu uzņēmējdarbību Vēcijā.

19.

Kompetentā Nodokļu pārvalde piekrita šim viedoklim un 2013. gada 13. septembrī izsniedza grozītus PVN aprakstus par laikposmu no 2009. līdz 2011. gadam. Ar 2013. gada 1. oktobra lēmumu tā noraidīja I. Butin lūgumu aprakstīt nodokli atšķirīgi, pamatojoties uz taisnīgumu, saskaņā ar AO 163. pantu.

20.

Finanzgericht (Finanšu tiesa), kurā I. Butin pārsūdzēja Nodokļu pārvaldes lēmumu, apmierināja prasību. Šī tiesa uzskatīja, ka adreses norāde rīcībā, kas ir prasīta UStG 14. panta 4. punkta 1. apakšpunkta pirmajā teikumā, nenozīmē, ka tajā ir jāveic uzņēmējdarbība. Šī tiesa atzina, ka, ņemot vērā tehnoloģiju attīstību un izmaiņas uzņēmējdarbības praksē, esošā valsts tiesu prakse esot novecojusi. Turklāt Finanšu tiesa atzina, ka prasība ir pamatota ar daļēji par alternatīvu prasījumu aprakstīt nodokli atšķirīgi, pamatojoties uz taisnīgumu. Pēc tās uzskatiem, I. Butin ir darījis visu, ko no viņa saprātīgi varētu prasīt, lai pārbaudītu Z uzņēmuma statusu un rīcību saturā pareizību.

21.

Par šo spriedumu Nodokļu pārvalde iesniedza apelāciju Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa). Šauboties par Savienības tiesību pareizu interpretāciju, šī tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1)

Vai [PVN direkt?vas] 226. panta 5. punkts prasa nor?d?t nodok?a maks?t?ja adresi, kur? vi?š veic savu saimniecisko darb?bu?

2)

Gad?jum?, ja uz 1. jaut?jumu tiek sniegta noliedzoša atbilde:

a)

Vai PVN direkt?vas 226. panta 5. punkt? paredz?t?s adreses nor?d?šanai pietiek ar pastkast?tes adresi?

b)

K?da adrese r??in? j?nor?da nodok?a maks?t?jam, kurš vada uz??mumu (piem?ram, interneta tirdzniec?bas jom?) un kuram nav savu komercitelpu?

3)

Vai gad?jum?, ja nav iev?rotas PVN direkt?vas 226. pant? paredz?t?s form?l?s pras?bas attiec?b? uz r??iniem, priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas j?pieš?ir vienm?r, ja nav notikusi ?aunpr?t?ga nodok?a nemaks?šana vai nodok?a maks?t?js nav zin?jis un nav var?jis zin?t par iesaist?šanos kr?pniec?b?, vai ar? no tiesisk?s pa??v?bas principa šaj? gad?jum? izriet, ka nodok?a maks?t?js ir dar?jis visu, ko no t? sapr?t?gi var?tu piepras?t, lai p?rbaud?tu r??in? nor?d?t?s inform?cijas pareiz?bu?”

C. Tiesved?ba Ties?

22.

Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2016. gada 22. j?lija r?kojumu lietas C?374/16 un C?375/16 tika apvienotas rakstveida proces? un gal?g? sprieduma tais?šanai.

23.

Rakstveida apsv?rumus iesniedza I. Butin, V?cijas un Austrijas vald?bas un Komisija.

IV. Anal?ze

A. Ievada apsv?rumi

24.

Vispirms ir j?atg?dina, ka Tiesa ir vair?kk?rt nospriedusi, ka atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atvieglot uz??m?jam visas uz??m?jdarb?bas laik? ar maks?jamo vai samaks?to PVN uzlikto nastu. Kop?j?s PVN sist?mas pamat? esošais nodok?u neitralit?tes princips nodrošina, ka jebkura saimnieciska darb?ba neatkar?gi no š?s saimniecisk?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka min?t? saimniecisk? darb?ba pati ir princip? apliekama ar PVN, tiek aplikta ar nodokli piln?gi neutr?l? veid? (4). Min?tais princips ir vienl?dz?gas attieksmes principa atspogu?ojums PVN jom? (5).

25.

PVN direktīvas 168. panta a) punktā ir uzskaitīti materiālie nosacījumi priekšnodokļa atskaitēšanai. Lai saimnieciskās darbības subjekti paši izmantotu šīs tiesības, ir jāizpilda trīs nosacījumi. Pirmkārt, ieinteresētajai personai ir jābūt nodokļa maksātājam šīs direktīvas izpratnē. Otrkārt, ir nepieciešams, lai nodokļu maksātājs būtu iepriekš izmantojis preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu minētās tiesības, savam ar nodokli apliekamajam vajadzībām. Treškārt, ir nepieciešams, lai priekšnodoklim izmantotās preces būtu piegādājis vai pakalpojumus būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs (6).

26.

Attiecībā uz nodokļa atskaitēšanas tiesības formālajiem nosacījumiem PVN direktīvas 178. panta a) punktā ir noteikts, ka nodokļa maksātājam ir jāsaglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar šīs direktīvas XI sadaļas 3. nodaļas 3.–6. iedaļu (7). Attiecīgo noteikumu vidējā tiesvedībā jāpaši svarīgs ir direktīvas 226. pants: tajā ir uzskaitīti elementi, kuriem ir jābūt rēķinā. Piektais no uzskaitītajiem elementiem ir “nodokļa maksātāja un pircēja vai pakalpojuma saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese”.

27.

Priekšnodokļa atskaitēšanas materiālie nosacījumi netiek aplūkoti šajā tiesvedībā. Prejudiciālie jautājumi attiecas vienīgi uz nodokļa atskaitēšanas tiesību formālo nosacījumu izpildi divos aspektos. Pirmkārt, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot “adresēs” jēdziena PVN direktīvas 226. panta izpratnē interpretāciju. Otrkārt, gadījumā, ja Tiesa interpretēs šo jēdzienu kā adresi, kurā preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs veic savu saimniecisko darbību, iesniedzējtiesa jautā, kādos apstākļos nodokļa maksātājs tomēr var atsaukties uz savu labticību saistībā ar PVN direktīvas 226. panta 5. punktu paredzēto nosacījumu izpildi.

B. Par pirmo jautājumu lietā C-374/16 un pirmajiem diviem jautājumiem lietā C-375/16

28.

Ar pirmo jautājumu lietā C-374/16 un pirmajiem diviem jautājumiem lietā C-375/16, kurus es aplūkošu kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 226. panta 5. punkts nav pieļauts tās valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka, lai pastveidotu tiesības uz PVN atskaitēšanu, rēķinā ir jābūt norādītai adresei, kurā izsniedzējs veic savu saimniecisko darbību.

29.

Faktiski saskaņā ar līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu UStG – kā to tradicionāli interpretē valsts tiesas – ir prasīts, lai “adrese” rēķinā būtu adrese, kurā izsniedzējs veic savu saimniecisko darbību. Pamatojoties uz minēto tiesu praksi, pamatlietā tika atzīts, ka divu uzņēmumu izsniegtie rēķini neatbilstot UStG, jo izsniedzējs norādīja tikai pastkastītes adresi. Tādēļ tādī minētā uzņēmuma klienti kā prasītāji pamatlietā nevarēja izmantot minētā uzņēmuma izsniegtos rēķinus, lai atskaitētu priekšnodokli.

30.

Tādēļ paskaidroto iemeslu dēļ es uzskatu, ka PVN direktīvas 226. panta 5. punkts nepieļauj tādā valsts tiesiskā regulējuma, kurā ir paredzēts, ka, lai pastveidotu tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu, rēķinā ir jābūt norādītai adresei, kurā izsniedzējs veic savu saimniecisko darbību.

1. Daži atbilstošie principi

31.

Pirmkārt, daži svarīgi principi – kuri izriet no pastāvīgās judikatūras – nodrošina fonu, kurā ir jāvērtē “adrese” jēdziens.

32.

Tiesa ir konsekventi lūmusi, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu ir ar PVN direktīvu izveidotās PVN sistēmas galvenā sastāvdaļa un tādēļ tās princips nevar tikt ierobežots (8). PVN priekšnodokļa atskaitīšana ir jāatļauj, ja ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, lai arī nodokļa maksātājs nav izpildījis atsevišķas formālas prasības. Konkrēti, Tiesa ir atzinusi, ka rīcina, kurā ir PVN direktīvas 226. pantā paredzētās norādes, esamība ir formāls, nevis materiāltiesisks nosacījums tiesību atskaitīt PVN īstenošanai (9).

33.

Turklāt PVN direktīvas 226. pantā ir precizēts, ka, neskarot šajā direktīvā paredzētos pašos noteikumus, saskaņā ar minētās direktīvas 220. un 221. pantu izsniegtajos rīcinos PVN vajadzībām obligāti ir jānorāda tikai šajā pantā minētās ziņas. Tādēļ saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalstis nevar prasīt, lai saistībā ar tiesību atskaitīt PVN izmantošanu tiktu izpildīti arī rīcina saturu saistīti nosacījumi, kas nav tieši paredzēti PVN direktīvas noteikumos (10).

34.

Iepriekš minētajās lietās, interpretējot PVN noteikumus, Tiesa konsekventi izmantoja reālistisku un pragmatisku, nevis vairāku formālu pieeju. Šī ietī, ka minētā pieeja ir pretrunā valsts pasākumiem, kas ne tikai interpretē “adrese” prasību rīcināšanā, paši šauri un formāli, bet arī paredz tīlejošas sekas nespējai izpildīt minēto prasību.

2. PVN direktīvas 226. panta 5. punkta gramatiska interpretācija

35.

Otrkārt, kā to norāda Komisija, nekas PVN direktīvas tekstā neliecina par labu tik šaurai minētās prasības interpretācijai.

36.

Šī jēdziena parastā nozīme (11) ir jebkura veida adrese, ieskaitot “pastkastītes adresi”, ja šajā adresē ar personu faktiski var sazināties.

37.

Plašais formulējums, kas ir izmantots PVN direktīvas 9. panta 1. punktā, definējot nodokļa maksātāju (12), tīpat liecina par labu šim viedoklim.

3. PVN direktīvas 226. panta 5. punkta teleoloģiska interpretācija

38.

Treškārt un vēl svarīgāk, jēdziena “adrese” šaura interpretācija nav pamatota, ņemot vērā rīcina

funkciju PVN sistēmā.

39.

Kā ir norādījusi Tiesa, rēķins atskaitēs par saimniecisko darījumu, ņaujot kompetentajai nodokļu iestādei pirmām kārtām pārbaudīt, vai rēķina izsniedzējs ir samaksājis un deklarājis maksājamā nodokļa summas, un otrām kārtām, vai nodokļa maksātājam, kas saņem preces vai pakalpojumus, ir tiesības uz PVN atskaitījumu (13). Pēdējam minētajam pats rēķins ir galvenais pierādīšanas līdzeklis tā tiesībām uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu.

40.

PVN direktīvas 226. panta 5. punkts paredztais pienākums iekāut rēķina izsniedzēja adresi ir jālasa, ņemot vērā šo dubulto rēķina funkciju. Rēķina izsniedzēja adreses norāde paredzta – kopā ar to vārdu un PVN maksātāja numuru – mērķim konstatēt saikni starp konkrētu saimniecisko darījumu un konkrētu saimnieciskās darbības subjektu, kas ir rēķina izsniedzējs (14). Citiem vārdiem sakot, tā jāidentificē rēķina izsniedzēju.

41.

Minētā identifikācija ir svarīga nodokļu iestādēm, lai tās varētu veikt vajadzīgās pārbaudes par to, vai PVN summa tika deklarēta un samaksāta (15). Savukārt nodokļa maksātājam identifikācija jāauj arī pārbaudīt, vai izsniedzējs ir nodokļa maksātājs atbilstoši PVN noteikumiem.

42.

Tādos apstākļos es nevaru atbalstīt Austrijas un Vācijas valdību pausto viedokli, ka, lai varētu pareizi identificēt rēķina izsniedzēju un sazināties ar to, rēķinā norādītajā adresē ir jābūt faktiskai saimnieciskajai darbībai vai tajā ir materiāli jāatrodas uzņēmēja uzņēmumam. Patiesībā atbilstoši PVN direktīvas 226. pantam rēķinā ir jāiekāuj arī vairākas citas ziņas, kas paredzta šim nolīkam. To vidū jāpasī svarīgs ir preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja PVN maksātāja numurs. Iestādes var viegli pārbaudīt minēto numuru. Turklāt ikviens var pārbaudīt minētā numura derīgumu, tostarp tiešsaistē.

43.

Nevajadzētu aizmirst, ka, lai iegātu PVN maksātāja numuru, uzņēmumiem ir jāiziet reģistrācijas process, kurā tiem ir jāiesniedz vietējais PVN reģistrācijas pieteikums kopā ar apliecināšiem dokumentiem. Saskaņā ar PVN noteikumiem dalībvalstīm ir pienākums glabāt atsevišķus datus (16). Tātad dalībvalstīm ir jāapkopo dažāda informācija par visiem saimnieciskās darbības subjektiem, kuriem ir piešķirts PVN maksātāja numurs (17). Tām noteikti nav jāskatās – vienīgi vai jāpasī – uz rēķinā norādīto adresi, lai identificētu izsniedzēju un noteiktu, kur un kādā veidā ar to var sazināties.

4. Interpretācija atbilstoši mēdienu apstākļiem

44.

Ceturkārt, prasība veikt saimniecisko darbību rēķinā norādītajā adresē (vai alternatīvi – turāt telpas) ir – kā to norāda iesniedzējtiesa – nepārlīcinoša, ņemot vērā dažādus veidus, kā mēdiens ir organizēti uzņēmumi un tiek veiktas saimnieciskās darbības. Tas jo jāpasī tā ir, ņemot vērā jaunākās izmaiņas ekonomikā, kuras radājusi tostarp elektroniskā komercija, biroju koplietošana un tālādarbs.

45.

Paturot prēt? minēt?s izmai?as, reiz?m ir grēti saistēt saimniecisku darbību ar k?du konkrētu atrašanās vietu. K? savos rakstveida apsvērumos norāda I. Butin, šobrīd ir iespējams veikt uzņēmējdarbību, pārkot un pārdojot preces interneta platformā, izmantojot viengī datoru un interneta pieslēgumu, praktiski no jebkuras vietas pasaulē.

46.

Tādējādi prasība veikt saimniecisko darbību rēin? norādītāj? adresē (vai turēt telpas) būtu problemātiska tiem uzņēmumiem, kuri (pilnībā vai galvenokārt) neveic uzņēmējdarbību vienā konkrētā vietā.

47.

Nevar apgalvot, ka minētā uzņēmuma telpu “nepiesaiste” konkrētai atrašanās vietai būtu jauna parādība, kuru ES likumdevējs nav ņēmis vērā šobrīd spēkā esošajā PVN direktīvā. PVN direktīva tika pārstrādāta 2006. gadā, kad digitalizācijas process jau būtiski ietekmēja Eiropas Savienības ekonomiku. Turklāt vairākus minētās direktīvas normās tiek aplūkoti tādī jautājumi kā, piemēram, elektroniskie sakari un elektroniski sniegtie pakalpojumi (18).

5. Interpretācija, ņemot vērā agrāko Tiesas judikatūru

48.

Piektkārt, kā norāda pati iesniedzējtiesa, “tradicionālu” UStG interpretāciju ir grēti savienot ar neseno Tiesas judikatūru, it īpaši ar spriedumu lietā PPUH Stehcemp (19).

49.

Tajā lietā Tiesa atzina, ka prasītājs varēja atskaitēt PVN, pamatojoties uz rēiniem, kurus izsniedza, pēc valsts tiesas uzskatiem, neeksistējošais uzņēmums. Izvērtējot lietas faktiskos apstākļus, valsts tiesa uzskatīja, ka tā, kurā Komercreģistrā ir norādīta uzņēmuma juridiskā adrese, ir “pussagruvusi”. Tomēr Tiesa uzskatīja, ka apstākļi, ka juridiskajā adresē nevarēja tikt veikta nekāda saimnieciskā darbība, “neizslēdz, ka šāda darbība varēja notikt citur, nevis juridiskajā adresē”. Tiesa piebilda, ka “it īpaši, ja attiecīgā saimnieciskā darbība ietver preču piegādi, kas tiek veikta saistībā ar vairāku secīgā pārdošanā, pirmais šo preču pircējs un tirgotājs var tikai dot rēkojumu pirmajam pārdevējam par attiecīgo preču tiešu piegādi otrajam pircējam, lai gan viņam pašam nebūt nav attiecīgo preču piegādes veikšanai nepieciešamo glabāšanas vietu un transportlīdzekļu” (20).

50.

Minētajā spriedumā ir atbalstīts viedoklis, ka preču vai pakalpojumu saņēmēja tiesību atskaitēt PVN īstenošanai netiek prasīts, lai rēin? norādītāj? adresē tiktu veikta saimnieciskā darbība. Tātad ir pietiekami, ka šajā adresē var ētri un faktiski sazināties ar piegādātāju.

51.

Pretī Vācijas un Austrijas valdību iebildumiem, šis viedoklis nav apšaubīts Tiesas spriedumā lietā Planzer Luxembourg (21).

52.

Min?t? lieta attiecas uz juridisku jaut?jumu, kas atš?iras no šaj?s liet?s izskat?m? jaut?juma. Liet? Planzer Luxembourg Tiesai tika l?gts lemt par to, vai uz??mums ir faktiski re?istr?ts Eiropas Savien?b?. Šaj? nol?k? Tiesa interpret?ja tostarp j?dzienus “saimniecisk?s darb?bas vieta” un “past?v?gs uz??mums” Tr?spadsmiit?s direkt?vas izpratn? (22). Krit?riji, kurus Tiesa min?ja taj? liet? – uz kuriem atsaucas V?cijas un Austrijas vald?bas – t?d?j?di attiecas uz uz??muma faktisku re?istr?cijas vietu Eiropas Savien?b?, bet tie nesniedz nek?du lietder?gu nor?di par interpret?ciju, lai noteiktu, k?da adrese var b?t nor?d?ta r??in?.

53.

?emot v?r? iepriekš min?to, uz pirmo jaut?jumu liet? C?374/16 un pirmajiem diviem jaut?jumiem liet? C?375/16 iesaku atbild?t t?d?j?di, ka PVN direkt?vas 226. panta 5. punkt? nav pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts, ka, lai past?v?tu ties?bas uz PVN atskait?šanu, r??in? ir j?b?t nor?d?tai adresei, kur? izsniedz?js veic savu saimniecisko darb?bu.

C. Par otro jaut?jumu liet? C?374/16 un trešo jaut?jumu liet? C?375/16

54.

Otrais jaut?jums liet? C?374/16 un trešais jaut?jums liet? C?375/16 attiecas uz sek?m, kuras rada nodok?a maks?t?ja labtic?ba cita nodok?a maks?t?ja izsniegto r??inu form?lai pareiz?bai. B?t?b? iesniedz?jtiesa jaut? Tiesai, vai un, ja t? ir, tad k?d? veid? nodok?a maks?t?js var atsaukties uz savu labtic?bu, ja r??in? nor?d?t? adrese ir neprec?za vai k??daina.

55.

T? k? min?tie jaut?jumi ir balst?ti uz pie??mumu, ka r??in? nor?d?taj? adres? nodok?a maks?t?jam ir j?veic saimniecisk? darb?ba, uz tiem nav j?atbild, ?emot v?r? ieteikto atbildi uz pirmo jaut?jumu liet? C?374/16 un pirmajiem diviem jaut?jumiem liet? C?375/16.

56.

Tom?r es apl?košu probl?mas, kas ir izvirz?tas min?tajos jaut?jumos, gad?jumam, ja Tiesas atbilde uz iepriekš?jiem jaut?jumiem atš?irsies no manis iepriekš izteikt? viedok?a. Konkr?ti, es piev?rs?šos tam, vai un, ja t? ir, tad k?d? veid? nodok?a maks?t?js var atsaukties uz savu labtic?bu r??ina izsniedz?ja adreses form?l? pareiz?b?, ja iest?de konstat?, ka p?d?jais var b?t iesaist?ts kr?pšan? vai p?rk?pumos.

1. Labtic?ba r??ina integrit?tei

57.

Š?iet, ka kr?pšanas vai p?rk?pumu probl?ma ir b?tiska šaj?s liet?s, jo atbilstoši abiem l?gumiem sniegt prejudici?lu nol?mumu jaut?jumi pamatliet?s rad?s saist?b? ar r??inu izsniedz?ja uz??m?jdarb?bas vai ar min?tajiem r??iniem saist?to dar?jumu kr?pniecisko raksturu.

58.

Šaj? zi?? ir j?patur pr?t?, ka nesen? spriedum? liet? PPUH Stehcemp Tiesa atzina, ka nodok?a maks?t?js zaud? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ja tas zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka, izdar?dams pirkumu, viš? piedal?s ar kr?pšanu saist?t? PVN dar?jum?. Savuk?rt, ja materi?lie un

stenošanas nosacījumi, lai rastos un varētu tikt stenotas tiesības uz atskaitēšanu, ir izpildīti, ar PVN direktīvu nav saderīgs tas, "ka ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezina vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai kā cits darījums, kas ietilpst piegādes ??d? pirms vai pēc nodokļa maksātāja veikta darījuma, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā" (23). Tāda ir principa, uz kuru iesniedzātāja norāda kā uz "labticību" vai "tiesisko paļāvību", izpausme Savienības tiesībās.

59.

Tādējādi nodokļu maksātājam var atteikt tiesību uz nodokļa atskaitēšanu, ja tiek pierādīts, ka tas rīkojies nolaidīgi, nepierdot rēķinu, ko varētu sagaidīt no pienācīgi piesardzīga tirgotāja (24). Skaidrs, ka pasākumi, kuri konkrētā gadījumā var tikt saprātīgi prasīti no nodokļa maksātāja, lai pārliecinātos, ka darījumi neietilpst krāpšanā vai āunprātīgā izmantošanā, ir atkarīgi galvenokārt no katra atsevišķā gadījuma apstākļiem (25). Tomēr ir nepamatoti likt nodokļu maksātājam veikt padziļinātus vai laikietilpīgus pārbaudes par visu savu piegādātāju katrā rīcībā norādītās formālo informācijas precizitāti un pareizību. Tas nebūtu ne praktiski, ne ekonomiski iespējams.

60.

Turklāt Tiesa jau ir atzinusi, ka princips "nodokļu iestāde m ir jāveic nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem, lai konstatētu PVN nelikumības un krāpšanu, kā arī jāuzliek sodi nodokļa maksātājiem, kas ir izdarījuši šīs nelikumības vai šo krāpšanu" (26).

61.

Ir skaidrs, ka, ja nodokļu maksātājam ir konkrētas norādes, kas rada aizdomas par krāpšanas vai āunprātīgās izmantošanas esamību, varētu sagaidīt, ka tas veiks zināmu papildu izpēti par savu piegādātāju, lai pārliecinātos par piegādātāja uzticamību (27). Tomēr arī tad gadījumā nodokļu iestādes nevar likt nodokļa maksātājam saistībā ar tiesību uz atskaitēšanu atteikuma risku veikt sarežģītas un tīlejošas pārbaudes, faktiski pārliecot savus pārbaudes uzdevumus uz nodokļa maksātāju (28). Tas ir neiedomājami, piemēram, ka nodokļu maksātājam ir jāpārbauda, vai adrese piegādātāja rīcībā ir adrese, kurā tas faktiski veic savu saimniecisko darbību vai kurā tam ir biroja telpas, vai kā tā likumīgi un patiesi ir piegādātāja juridiskā adrese.

62.

Tādā tiesības uz nodokļa atskaitēšanu var tikt atteiktas, ja nodokļa maksātājs nav rīkojies labticīgi attiecībā uz saistītās krāpšanas vai āunprātīgās izmantošanas esamību (jo tas par to zinājis vai tam par to bijis jāzina). Tomēr un galvenais, ka tas patiešām nav atkarīgs no rīcībā, kas saistīti ar minētajiem darījumiem, formālo nosacījumu izpildes.

63.

Citiem vārdiem sakot, ja zināmos apstākļos varētu pastāvēt plašāks rēķins pienākums, kas liek nodokļa maksātājam būt piesardzīgākam savos komerciālos darījumos ar piegādātāju, šis pienākums var izrietēt tikai no apstākļa, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina par iespējamo piegādātāja izdarīto krāpniecību vai pārkāpumiem. Tieši otrādi, minēto pienākumu nevar pamatot vienīgi apstākļi, ka rīcībā norādītā adrese ir neprecīza, kļūdaina vai nepatiesa. Pirmkārt, ja tā nav acīmredzama kļūda, ir grūti noskaidrot adreses pareizību. Otrkārt, tā varētu būt vienkārši neuzmanības kļūda, ko nodokļa maksātājam būtu grūti pamanīt.

64.

Tādējādi Tiesas judikatūra nepieļauj tādū PVN noteikumu interpretāciju, kādū iesaka iesniedzējtiesa, atbilstoši kurai, ja netiek izpildīti formālie nodokļa atskaitījuma nosacījumi, nodokļa atskaitījumu var piešķirt tikai tad, ja nodokļa maksātājs ir veicis visus pasākumus, ko no tā varētu sagrāgti pieprasīt, lai pārliecinātos, ka rēķina saturs ir pareizs. Faktiski tāda interpretācija ievieš būtisku ierobežojumu tiesībām uz nodokļa atskaitījumu, kas nav pamatots PVN noteikumos.

65.

Tādas interpretācijas sekas būtu arī pierādīšanas pienākuma attiecībā uz iespējamo iesaistīšanas vai zināšanu par krāpšanu nepamatota pārvešana uz rēķinu saņēmēju. Turpinot to, ko es minēju iepriekš 60. punktā, Tiesa ir atzinusi, ka “nodokļu administrācijai, kad tā ir konstatējusi krāpšanu vai pārkāpumus, ko izdarījis rēķina izsniedzējs, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmēja zināšana vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā” (29). Tādos apstākļos ir jānorāda arī, ka nodokļa maksātājam ne vienmēr ir viegli pierādīt lūdz prasītam standartam, ka, iesniedzējtiesas lietā C-375/16 vārdiem runājot, tas ir darījīs “visu, ko no tā sagrāgti varētu prasīt, lai pārbaudītu rēķinā norādītās informācijas pareizību”.

66.

Pretēji tam, ko iesaka iesniedzējtiesa, tas nenozīmē, ka PVN direktīvas 226. pantā paredzētie formālie nosacījumi zaudētu jēgu. Kā pareizi norāda Komisija, pat tad, ja visu minēto nosacījumu izpilde nav būtiska, lai nodokļa maksātājam tiktu atļauts nodokļa atskaitījums, dalībvalstīs tomēr var likt nodokļa maksātājiem papildināt un/vai labot rēķinus, kā arī paredzēt sodus par formālo nosacījumu neievērošanu, ja vien minētie pasākumi nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu un novērstu nodokļu nemaksēšanu, un ar nosacījumu, ka minētie pasākumi neapdraud PVN režīma neitralitāti (30).

2. Tiesību atskaitīt nodokli efektīva aizsardzība ties?

67.

Lietā C-374/16 iesniedzējtiesa jautā arī par to, vai apstākļi, ka prasītājs var pieprasīt tiesības uz nodokļa atskaitēšanu tikai atsevišķā taisnīguma pārbaudes procedūrā, atbilst PVN direktīvas 168. panta a) punktam, to skatot kopā ar 178. panta a) punktu, ņemot vērā efektivitātes principu. Iesniedzējtiesa paskaidro, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem prasītājs nevar atsaukties uz labticības vai tiesiskās paļāvības argumentiem parastā nodokļa aprēķina procedūrā, bet tam ir jāizmanto atsevišķa procedūra.

68.

Tā kā pastkastītes adreses norāde atbilst PVN direktīvas 226. panta 5. punkta noteikumiem, minētais jautājums nav svarīgs pamatlietās. Patiešām, ja mana izpratnē ir pareiza, prasītājiem pamatlietās ir jābūt iespējai pieprasīt nodokļa atskaitījumu parastajā nodokļu aprēķina procedūrās bez nepieciešamības izmantot īpašu taisnīguma pārbaudes procedūru.

69.

Katrā ziņā es tomēr aplūkošu minēto problēmu gadījumā, ja daži no pamatlietās aplūkotajiem

r??iniem citu iemeslu d?? neatbilst PVN direkt?vas 226. pant? paredz?tajiem form?lajiem nosac?jumiem.

70.

Saska?? ar procesu?lo autonomijas principu, ja nav Savien?bas noteikumu, dal?bvalst?m ir j?paredz iekš?j?s proced?ras kr?pšanas PVN jom? nov?ršanai. Šaj? zi?? katras dal?bvalsts ties?bu sist?m? ir j?nosaka par c??u pret kr?pšanu PVN jom? atbild?g?s iest?des un procesu?lie noteikumi, kam j?nodrošina to ties?bu aizsardz?ba, kuras attiec?gaj?m person?m pieš?ir Savien?bas ties?bas. Tom?r šie noteikumi nedr?kst b?t maz?k labv?l?gi par tiem, kas attiecas uz l?dz?g?m valsts rakstura situ?cij?m (l?dzv?rt?bas princips), un tie nedr?kst padar?t praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu to ties?bu izmantošanu, kas izriet no Savien?bas ties?bu sist?mas (efektivit?tes princips) (31).

71.

Attiec?b? uz efektivit?tes principu Tiesa atzina, ka jaut?jums par to, vai valsts procesu?lo ties?bu norma ties?bu subjektiem padara praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi apgr?tina to ties?bu piem?rošanu, kuras tiem izriet no Savien?bas ties?bu sist?mas, ir j?izv?rt?, ?emot v?r? š?s ties?bu normas vietu vis? proces?, š? procesa norise un ?patn?bas daž?d?s valsts iest?d?s. Šaj? zi?? ir j??em v?r? principi, kas ir valsts tiesu sist?mas pamat?, piem?ram, ties?bu uz aizst?v?bu aizsardz?ba, tiesisk?s noteikt?bas princips un efekt?va procesa norise (32). Princip? iesniedz?jtiesai ir j?izv?rt?, vai valsts pas?kumi atbilst šiem principiem, ?emot v?r? visus lietas apst?k?us (33).

72.

Šaj? liet? Tiesai nav pietiekami s?kas inform?cijas par ?pašu taisn?guma p?rbaudes proced?ru (un par atš?ir?b?m starp šo proced?ru un parasto nodok?a apr??ina proced?ru), lai var?tu lemt par to, vai t?di valsts procesu?lie noteikumi, k?di ir apl?koti pamatliet?s, atbilst PVN direkt?vas noteikumiem. T?tad saska?? ar iepriekš min?to judikat?ru iesniedz?jtiesai, ?emot v?r? Tiesas judikat?r? noteiktos principus, ir j?lemj par to, vai nodok?a maks?t?ja ties?bas atsaukties uz savu labtic?bu saist?b? ar r??inu form?lu pareiz?bu faktiski ir aizsarg?tas t?d?s proced?r?s, k?da ir ?paš? taisn?guma p?rbaudes proced?ra, kas ir paredz?ta AO 163. un 227. pant?.

73.

Veicot anal?zi, iesniedz?jtiesai, p?c maniem uzskatiem, b?tu ?paši j?apsver, vai ilgums, sarežž?t?ba un izmaksas, kas ir saist?tas ar šo ?pašo proced?ru, rada nodok?a maks?t?jam nesam?r?gas gr?t?bas. Var argument?t, ka min?t?s gr?t?bas ir liel?kas, ja pras?jumiem, kas b?t?b? attiecas uz vien?diem vai saist?tiem juridiskiem jaut?jumiem un/vai vien?diem vai saist?tiem dar?jumiem, nodok?a maks?t?jam ir vienlaikus j?uzs?k divas vai vair?kas tiesved?bas (34).

74.

Kaut ar? nav iesp?jams sniegt konkr?t?kas nor?des, man tom?r ir j?izsaka šaubas par apskat?mo valsts procesu?lo noteikumu atbilst?bu Savien?bas ties?b?m, ?emot v?r? atseviš?us elementus, kas ir min?ti l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu. Nodok?a maks?t?ja ties?bas pras?t PVN priekšnodok?a atmaksu izriet no PVN direkt?vas noteikumiem, nevis no taisn?guma. Tas t? ir neatkar?gi no t?, vai attiec?gie r??ini piln?b? atbilst min?t?s direkt?vas 226. pantam.

75.

Citiem v?rdiem sakot, pat t?dos apst?k?os iest?d?m nav nek?das r?c?bas br?v?bas attiec?b? uz to, vai ir j??auj nodok?a maks?t?jam atskait?t PVN priekšnodokli. Attiec?gi no procesu?l? viedok?a es nesaskatu nek?du materi?ltiesisku atš?ir?bu starp situ?ciju, kad nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t nodokli, ja ir izpild?ti form?lie r??inu nosac?jumi, un situ?ciju, kad šai personai t?das ties?bas ir, neraugoties uz form?lu neatbilst?bu. Es neredzu iemeslu, k?d?? nodok?a maks?t?js neb?tu ties?gs atsaukties uz t?d?m ties?b?m parastaj? nodok?a apr??ina proced?r?.

76.

Tom?r šis jaut?jums ir j?izlemj valsts tiesai.

77.

Pamatojoties uz iepriekš min?to, uz otro jaut?jumu liet? C?374/16 un uz trešo jaut?jumu liet? C?375/16 iesaku atbild?t t?d?j?di, ka PVN direkt?vas 168. panta a) punkta un 178. panta a) punkta formul?jums nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru, ja nav izpild?ti form?lie r??inu nosac?jumi, nodok?a atskait?jumu pieš?ir tikai tad, ja nodok?a maks?t?js pier?da, ka ir veicis visus pas?kumus, ko no t? var?tu sapr?t?gi pras?t, lai p?rliecin?tos, ka r??ina saturs ir pareizs. Valsts tiesai ir j?v?rt?, vai valsts procesu?lie noteikumi, saska?? ar kuriem nodok?a maks?t?js var atsaukties uz savu labtic?bu r??ina integrit?tei, atbilst efektivit?tes principam, it ?paši ?emot v?r? attiec?go proced?ru ilgumu, sarežž?t?bu un ar t?m saist?t?s izmaksas.

V. Secin?jumi

78.

Nobeigum? iesaku Tiesai uz Bundesfinanzhof (Feder?l? finanšu tiesa, V?cija) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

—

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (PVN direkt?va) 226. panta 5. punkt? nav pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts, ka, lai past?v?tu ties?bas uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šanu, r??in? ir j?b?t nor?d?tai adresei, kur? izsniedz?js veic savu saimniecisko darb?bu.

—

PVN direkt?vas 168. panta a) punkt? un 178. panta a) punkt? nav pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru, ja nav izpild?ti form?lie r??inu nosac?jumi, nodok?a atskait?jumu pieš?ir tikai tad, ja nodok?a maks?t?js pier?da, ka ir veicis visus pas?kumus, ko no t? var?tu sapr?t?gi pras?t, lai p?rliecin?tos, ka r??ina saturs ir pareizs.

—

Valsts tiesai ir j?v?rt?, vai valsts procesu?lie noteikumi, saska?? ar kuriem nodok?a maks?t?js var atsaukties uz savu labtic?bu r??ina integrit?tei, atbilst efektivit?tes principam, it ?paši ?emot v?r? attiec?go proced?ru ilgumu, sarežž?t?bu un ar t?m saist?t?s izmaksas.

(1) Ori?in?lvaloda – ang?u.

(2) OV 2006, L 347, 1. lpp.

(3) Noteikums, kas *ratione temporis* ir piemērojams liet? C?374/16, bija pirms 2010. gad? veikt?s PVN direkt?vas p?rskat?šanas sp?k? esošais noteikums. Tom?r min?tie groz?jumi nav b?tiski šaj? tiesved?b?, jo tie neietekm?ja pien?kumu nor?d?t r??in? adresi saska?? ar š?s direkt?vas 226. pantu.

(4) Spriedums, 1985. gada 14. febru?ris, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts.

(5) Spriedums, 2008. gada 10. apr?lis, Marks & Spencer, C?309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts.

(6) Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, PPUHStehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 28. punkts.

(7) Skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, PPUHStehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 29. punkts.

(8) Skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

(9) Spriedums, 2016. gada 15. septembris, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 38. punkts.

(10) Šaj? zi?? skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, 25. punkts, un 2010. gada 15. j?lijs, PannonGépCentrum, C?368/09, EU:C:2010:441, 40. un 41. punkts.

(11) P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2015. gada 4. j?nijs, Komisija/Polija, C?678/13, nav public?ts, EU:C:2015:358, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

(12) Šaj? ties?bu norm? ir las?ms: ““Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta” (izc?lums pievienots).

(13) Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, 27. punkts, kur? ir atsauce uz ?ener?ladvok?tes J. Kokotes [J. Kokott] secin?jumiem taj? paš? liet? (EU:C:2016:101).

(14) Šaj? noz?m? skat. ?ener?ladvok?tes J. Kokotes secin?jumus liet? Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:101, 34. un 35. punkts.

(15) Šaj? noz?m? skat. ?ener?ladvok?tes J. Kokotes secin?jumus liet? Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:101, 34. punkts.

(16) It ?paši skat. Padomes 2010. gada 7. oktobra Regulas (ES) Nr. 904/2010 par administrat?vu sadarb?bu un kr?pšanas apkarošanu pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom? (p?rstr?d?ta versija) (OV 2010, L 268, 1. lpp.) 17. panta 1. punkta b) apakšpunktu. Saska?? ar min?to ties?bu normu dal?bvalsts elektronisk? sist?m? glab? tostarp “saska?? ar Direkt?vas 2006/112/EK 213. pantu apkopotos datus attiec?b? uz to personu identit?ti, darb?bu, organiz?ciju un adresi, kur?m t? pieš??rusi PVN identifik?cijas numuru, k? ar? datumu, kur? šis numurs pieš?irts”.

(17) P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2012. gada 1. marts, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, 48. un 49. punkts. Saska?? ar Regulu Nr. 904/2010 valstu iest?des turkl?t var piepras?t no citu dal?bvalstu administrat?v?m iest?d?m jebkuru inform?ciju, kas var?tu pal?dz?t pareizi apr??in?t PVN, kontrol?t, vai PVN tiek

piemērotais pareizi, jo šādi darījumiem Savienības iekšienā, un apkarot krāpšanu PVN jomā.

(18) Skat. it šādi PVN direktīvas preambulas 46., 47., 56. un 57. apsvērumu.

(19) Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, PPUHStehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719.

(20) Skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, PPUHStehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 35. punkts.

(21) Spriedums, 2007. gada 28. jūnijs, PlanzerLuxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397.

(22) Padomes 1986. gada 17. novembra Tirdzniecības direktīva 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakārtajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV 1986, L 326, 40. lpp.).

(23) Skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, PPUHStehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 48. un 49. punkts.

(24) Skat. it šādi spriedumus, 2007. gada 27. septembris, Teleos u.c., C-409/04, EU:C:2007:548, 65. un 66. punkts; 2008. gada 21. februāris, NettoSupermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, 24., 25. un 27. punkts; un 2011. gada 21. decembris, VlaamseOliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, 25. un 26. punkts.

(25) Skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, PPUHStehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 51. punkts.

(26) Skat. it šādi spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, Mahagében un Dávid, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 62. punkts.

(27) Skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, Mahagében un Dávid, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 60. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, PPUHStehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 52. punkts.

(28) Skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, Mahagében un Dávid, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 65. punkts, un 2013. gada 31. janvāris, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, 62. punkts.

(29) Skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, PPUHStehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts. Skat. arī spriedumu, 2012. gada 6. decembris, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 43. punkts.

(30) Skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 41. un 42. punkts, un enerģētiskā ? Bota [Y. Bot] secinājums lietā Senatex, C-518/14, EU:C:2016:91, 45. punkts.

(31) Spriedums, 2015. gada 12. februāris, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, 26. punkts.

(32) Spriedums, 2015. gada 12. februāris, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, 28. punkts.

(33) Spriedums, 2015. gada 12. februāris, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, 27. punkts.

(34) Šajā nozīmā skat. spriedumu, 2008. gada 15. aprīlis, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, 51. punkts.