

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2021. gada 22. aprīlī (1)

Lieta C-80/20

Wilo Salmson France SAS

pret

**Aģentija Nacionālā de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București,**

**Aģentija Nacionālā de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți**

(Tribunalul București (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis –
Direktīva 2006/112/EK – 167. pants un 178. panta a) punkts – Tiesību atskaitēt priekšnodokli
rašanās – Rašanās periods – Rūpina saglabāšana kā materiāltiesiskais nosacījums – Nošķiršana
no priekšnodokļa atskaitēšanas formālajiem nosacījumiem – PVN atmaksas direktīva (Direktīva
2008/9/EK) – 14. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 15. pants – Neapstrādāta noraidoša lēmuma
galīgais spēks – Rūpina atcelšanas (anulēšanas) un izrakstēšanas no jauna tiesiskās sekas

I. Ievads

1. 2012. gadā uzņēmums Rumānijā iesniedza atmaksas pieteikumu, turklāt 2012. gadā bija
tikai viens rēķins, kas, iespējams, nebija atbilstošs. Pēc atmaksas pieteikuma par 2012. gadu
noraidīšanas šis rēķins tika atcelts (anulēts) un 2015. gadā izrakstēts no jauna. Tad par 2015.
gadu tika iesniegts jauns atmaksas pieteikums, par kuru ir jēle. Tagad iesniedz tiesīsa jautājums, kad
ir radušies tiesības atskaitēt priekšnodokli un kad būtu bijis jāiesniedz atmaksas pieteikums.

2. Šajā lietā Tiesa var atbildēt uz vienu no svarīgākajiem praktiskajiem jautājumiem saistībā
ar PVN tiesību aktiem: vai rūpina saglabāšana ir nepieciešams nosacījums, lai uzņēmums varētu
atskaitīt priekšnodokli?

3. Ja uz šo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, tad šāda rūpina saglabāšanai ir
nozīme arī attiecībā uz taksācijas periodu, kurā ir jāatskaita priekšnodoklis vai ir jāiesniedz
atmaksas pieteikums. Ja šākotnējais rēķins vēlāk tiek labots, tad gadījumā, ja šis labojums tiek

veikts ar atpakaļejošu spēku, noteicošais būtu kā?da? r??ina sa?emšanas laiks (šaj? liet? 2012. gads), pretēj? gad?jum? – labot? r??ina sa?emšanas laiks (šaj? liet? 2015. gads). Savuk?rt, ja atbilde uz iepriekš min?to jaut?jumu ir noliedzoša, noz?me ir tikai pakalpojuma sniegšanai (šaj? liet? 2012. gads).

4. Ja uz priekšnodokļa atskait?šanu attiecas zināmi laika ierobežojumi (vai nu konkrēti pieteikuma iesniegšanas termiņi, kā šaj? liet? Direktīv? 2008/9 paredz?taj? atmaksas procedūr?, vai arī noilguma termiņi), ir būtiski, kad šie termiņi s?kas. Ar to ir saistīts jautājums, vai pastāv konkrēts br?dis, kur? nodokļa maks?t?jam ir j?atskaita priekšnodoklis, vai arī tas to var br?vi izvēlēties, l?dzot savu l?gumpartneri izrakstīt jaunu r??inu un anulēt iepriekš?jo r??inu. To papildina procesuāli jautājumi, ja priekšnodokļa atmaksas pieteikums pa to laiku jau ir galēgi noraidīts.

II. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Savienības tiesības

– Direktīva 2006/112

5. Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienot?s v?rtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekst? – “PVN direktīva”) 63. pant? ir noteikts, kad iestājas nodokļa iekasājам?bas gadījums un nodoklis kā?st iekasājамs:

“Nodokļa iekasājам?bas gadījums iestājas un nodoklis kā?st iekasājамs tad, kad faktiski ir veikta pre?u piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

6. PVN direktīvas 167. pants ir par ties?bu atskaitīt priekšnodokli rašanos. Taj? ir noteikts:

“Atskaitēšanas tiesības rodas br?d?, kad atskaitāmais nodoklis kā?st iekasājамs.”

7. Savuk?rt š?s direktīvas 178. pant? ir noteikta atskaitēšanas ties?bu izmantošanas kārtība:

“Lai izmantotu atskaitēšanas tiesības, nodokļa maks?t?jam j?izpilda š?di nosacījumi:

a) 168. panta a) punkt? paredz?tajai atskaitēšanai attiecībā uz pre?u piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – j?saglab? r??ins, kas sagatavots saskaņ? ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. l?dz 6. iedaļu;

[..]

f) ja nodokļa maks?t?jam ir j?maks? PVN kā pakalpojumu saņēm?jam vai pirc?jam, piemērojot 194. l?dz 197. pantu un 199. pantu – j?ievēro katras dalībvalsts noteikt?s formalitātes.”

8. PVN direktīvas 219. pants attiecas uz r??ina grozēšanu, šaj? ziņ? precizējot:

“Jebkuru dokumentu vai paziņojumu, kas groza s?kotnējo r??inu un ?paši un nepārprotami attiecas uz to, pielīdzina r??inam.”

9. Savuk?rt PVN direktīvas 168. panta a) punkt? ir noteikti priekšnodokļa atskaitēšanas materiāltiesiskie nosacījumi:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maks?t?jam ir tiesības taj? dalībvalst?, kur? viņš veic šos dar?jumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildēgs:

a) PVN, kas attiecīgaj? dalībvalst? maksājамs vai samaksāts par pre?u piegādēm vai

pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs”.

10. Šīs direktīvas 169. panta a) punktā šīs tiesības atskaitīt priekšnodokli ir paplašinātas:

“Papildus 168. pantā minētajai atskaitīšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto šādiem nolūkiem:

a) darījumiem, kas saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļā minētajām darbībām un kas veikti rūpīgi dalībvalsts, kurā nodoklis ir maksājams vai samaksāts, un attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti attiecīgajā dalībvalstī”.

11. PVN direktīvas 170. pantā šajā ziņā ir precizēts, ka tiesības uz atmaksu nodokļa maksātājam ir arī tad, ja nav iespējams atskaitīt priekšnodokli:

“Nodokļa maksātājiem, kuri Direktīvas 86/560/EEK [...] 1. panta, Direktīvas 2008/9/EK [...] 2. panta 1. punkta un 3. panta un šīs direktīvas 171. panta nozīmē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņi iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts PVN, ir tiesības uz nodokļa atmaksāšanu tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem:

a) darījumiem, kas minēti 169. pantā; [...]”

12. PVN direktīvas 171. panta 1. punkts attiecas uz atmaksas procedūru šiem nodokļa maksātājiem, ja nav darījumu valsts teritorijā:

“Nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā tie iegādājas preces un saņem pakalpojumus vai veic preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar Direktīvas 2008/9/EK paredzēto sīki izstrādāto stenošanas kārtību.”

— *Direktīva 2008/9*

13. Direktīvas 2008/9/EK, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvas 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (3) (turpmāk tekstā – “PVN atmaksas direktīva”), 5. pantā ir atklāta saikne ar PVN direktīvu:

“Katra dalībvalsts jebkuram nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, atmaksā PVN, kas aprēķināts attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kurus tam piegādājis vai sniedzis cits nodokļa maksātājs šajā dalībvalstī, vai attiecībā uz preču importu šajā dalībvalstī, ciktāl šīs preces vai pakalpojumi izmantoti šādiem darījumiem:

a) darījumiem, kas minēti Direktīvas 2006/112/EK 169. panta a) un b) punktā;

b) darījumiem, kuru saņēmējiem PVN jāmaksā saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 194. līdz 197. pantu un 199. pantu, atbilstīgi tam, kā tos piemēro atmaksas dalībvalstī.

Neskarot 6. pantu, šajā direktīvā priekšnodokļa atmaksāšanas tiesības nosaka saskaņā ar Direktīvu 2006/112/EK, kā to piemēro atmaksas dalībvalstī.”

14. PVN atmaksas direktīvas 10. pantā ir ņauts pievienot pieteikumam papildu dokumentus, kas vajadzīgi atmaksas dalībvalstij:

“Ja PVN ražotājam vai importāšanas dokumentā norādītā summa, kurai uzliek nodokli, ir EUR 1000

vai lielāka vai līdzvērtīga summa attiecīgās valsts valūtā, atmaksas dalībvalsts, neskarot informācijas pieprasījumu saskaņā ar 20. pantu, var pieprasīt, lai pieteikuma iesniedzējs kopā ar atmaksas pieteikumu elektroniski iesniegtu elektronisku PVN rēķina vai importēšanas dokumenta kopiju. Ja PVN rēķins attiecas uz degvielu, šī noteiktā robežvērtība ir EUR 250 vai līdzvērtīga summa attiecīgās valsts valūtā.”

15. PVN atmaksas direktīvas 14. pants attiecas uz atmaksas pieteikuma saturu:

“1. Atmaksas pieteikums attiecas uz:

a) preču iegādi vai pakalpojumiem, par ko atmaksas periodā izrakstīts PVN rēķins, ja PVN ir kļuvis iekasjams pirms PVN rēķina izrakstīšanas vai izrakstīšanas laikā, vai attiecībā uz kuru PVN ir kļuvis iekasjams atmaksas periodā, ja PVN rēķins par preču iegādi vai pakalpojumiem ir izrakstīts pirms tam, kad PVN ir kļuvis iekasjams; [..].”

16. PVN atmaksas direktīvas 15. panta 1. punkts ir precīzā prasības attiecībā uz laiku, kad ir jāiesniedz šāds atmaksas pieteikums:

“Atmaksas pieteikumu iesniedz dalībvalstij, kurā veic uzņēmējdarbību, vēlākais līdz tās kalendārā gada, kas seko atmaksas periodam, 30. septembrim. Atmaksas pieteikumu par iesniegtu uzskata tikai tad, ja pieteikuma iesniedzējs ir norādījis visu 8., 9. un 11. pantā pieprasīto informāciju. [..]”

17. PVN atmaksas direktīvas 23. pants ir par atmaksas pieteikuma noraidīšanu:

“1. Ja atmaksas pieteikums ir noraidīts daļēji vai pilnībā, atmaksas dalībvalsts atteikuma iemeslus paziņo pieteikuma iesniedzējam līdz ar lēmumu.

2. Pieteikuma iesniedzējs lēmumu par atmaksas pieteikuma noraidīšanu var pārsūdzēt atmaksas dalībvalsts kompetentajās iestādēs tādā pašā veidā un ievērojot tādus pašus termiņus, kas paredzēti apelācijām, kuras iesniedz personas, kas veic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī. [..]”

B. Rumānijas tiesības

18. *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu; turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”) 145. pants ir regulātas nodokļa maksātāju tiesības atskaitīt PVN par iegādēm.

19. Nodokļu kodeksa 146. pants ir paredzēts, ka, lai īstenotu šīs tiesības, nodokļa maksātājam ir jāsaglabā rēķini.

20. Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 147.2 panta 1. punkta a) apakšpunktu Rumānijā nereģistrēts nodokļa maksātājs, kurš ir reģistrēts citā dalībvalstī un kuram nav jāreģistrējas kā PVN maksātājam Rumānijā, var atgūt PVN, kas samaksāts par Rumānijā veiktu preču/pakalpojumu importu un iegādēm.

21. *Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal* (Valdības dekrēta Nr. 44/2004 par Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumiem) 49. punkta 15. apakšpunkts ir paredzēts, ka atmaksas pieteikums attiecas uz “preču iegādi vai pakalpojumiem, par ko atmaksas periodā izrakstīts rēķins, kurš ir apmaksāts līdz atmaksas pieteikuma iesniegšanas datumam. Rēķinus, kas nav apmaksāti līdz atmaksas pieteikuma iesniegšanas datumam, iekļauj atmaksas pieteikumos par periodiem, kuros tie ir apmaksāti”.

22. Saskaņā ar minētā valdības dekrēta 49. punkta 16. apakšpunktu “papildus darījumiem, kas minēti 15. apakšpunktā, atmaksas pieteikums var attiekties arī uz rēķiniem vai importa

dokumenti, kas nav iekšauti iepriekšjos atmaksas pieteikumos un attiecas uz darījumiem, kas veikti attiecīgaj kalendāraj gadā”.

III. Pamatlieta

23. Uzņēmumsabiedrība *ZES Zollner Electronic SRL* (turpmāk tekstā – “ZES”), kas veic uzņēmējdarbību Rumūnijā un ir reģistrēta PVN maksātāja Rumūnijā, piegādā uzņēmumsabiedrībai *Pompas Salmson SAS* Rumūnijā ražotas preces. *Pompas Salmson* ir uzņēmumsabiedrība, kurai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli un kuras saimnieciskās darbības vieta ir Francijā. Tā nav Rumūnijas rezidente un nav arī reģistrēta kā PVN maksātāja Rumūnijā.

24. *Pompas Salmson* ar ZES noslēdza arī pirkuma līgumu par ražošanas iekārtu pirkumu. ZES tās pārdēvēja *Pompas Salmson*, kas tās nodevēja atpakaļ ZES rēķinā, lai tās tiktu izmantotas tādā preču ražošanai, kuras vāļi tika piegādātas *Pompas Salmson* (tā dēvētais *tooling*).

25. Par šo ražošanas iekārtu pārdošanu *Pompas Salmson* 2012. gadā izrakstīja ZES attiecīgus PVN rēķinus. Nav skaidrs, vai un kad *Pompas Salmson* ir apmaksājusi šos rēķinus.

26. *Pompas Salmson* lēdza atmaksāt Rumūnijā samaksāto PVN saskaņā ar PVN atmaksas direktīvu un Nodokļu kodeksa 147.2 panta 1. punkta a) apakšpunktu, skatītiem kopā ar Valdības dekrētu Nr. 44/2004 49. punktu.

27. Ar 2014. gada 14. janvāra lēmumu Rumūnijas nodokļu iestādes noraidīja atmaksas pieteikumu par laiku no 2012. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim 449 538,38 Rumūnijas levu (RON) (aptuveni 92 000 EUR) apmērā, pamatojoties uz iemesliem, kas saistīti ar pieteikumam pievienotajiem dokumentiem un pievienoto rēķinu šķietamo (4) neatbilstību tiesību aktu prasībām. Saskaņā ar Rumūnijas sniegtajiem paskaidrojumiem trāka pierādījumu par iesniegto rēķinu apmaksu, kuri tolaik saskaņā ar piemērojamo tiesību vāļi tika prasīti. Visi rēķini paši par sevi esot bijuši pareizi.

28. Katrā ziņā ZES anulēja sēkotnāji (2012. gadā) izrakstītos rēķinus un 2015. gadā izrakstīja jaunus rēķinus par ražošanas iekārtu pārdošanu.

29. 2014. gadā *Pompas Salmson* tika apvienota ar *Wilo France SAS*. Šā darījuma rezultātā radās *Wilo Salmson France SAS* (turpmāk tekstā – “prasītāja”).

30. 2015. gada novembrā prasītāja lēdza atmaksāt PVN, pamatojoties uz ZES izrakstītajiem jaunajiem rēķiniem par laiku no 2015. gada 1. augusta līdz 2015. gada 31. oktobrim. Nodokļu iestādes noraidīja PVN atmaksas pieteikumu kā nepamatotu, jo prasītāja nebija ievērojusi Valdības dekrētu Nr. 44/2004 49. punkta 16. apakšpunktu un jau bija pieprasījusi atmaksu par rēķiniem.

31. Par šo lēmumu prasītāja 2016. gada 13. jūnijā iesniedza sūdzību, ko *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DRFP) București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți* (Bukarestes Reģionālā valsts finanšu enerģidirekcija – Valsts finanšu administrācija) nodokļu maksātāju nerezidentu lietās, Rumūnija) noraidīja kā nepamatotu. Minētā nodokļu iestāde uzskatīja, ka par atpakaļ pieprasīto PVN jau bija iesniegts cits atmaksas pieteikums un ka darījumi, par kuriem tiek pieprasīts atmaksāt PVN, attiecas uz 2012. gadu, nevis 2015. gadu. Par to prasītāja cēla prasību.

IV. Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

32. *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija), kas izskata prasību, ar 2019. gada 19. decembra rīkojumu nolēma uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Par Direktīvas 2006/112/EK 167. panta, to skatot kopā ar 178. pantu, interpretāciju: vai pastāv atšķirība starp brīdi, kurā rodas atskaitēšanas tiesības, un brīdi, kurā tās tiek izmantotas, ņemot vērā PVN sistēmas darbības veidu?

Šajā nolūkā ir jānoskaidro, vai PVN atskaitēšanas tiesības var tikt izmantotas bez (derīga) PVN rēķina, kas ir izsniegts par izdarīto preču iegādi.

2) Par iepriekš minēto tiesību normu interpretāciju, tās skatot kopā ar Direktīvas 2008/9/EK 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo teikuma tiesību normu: kāds ir procesuālais atskaites punkts, lai izvairītu PVN atmaksas tiesību izmantošanas likumību?

Šajā nolūkā ir jānoskaidro, vai var iesniegt atmaksas pieteikumu par PVN, kas ir kļuvis iekasējams pirms “atmaksas perioda”, bet kura PVN rēķins ir izrakstīts atmaksas perioda laikā.

3) Par iepriekš minēto Direktīvas 2008/9 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo teikuma interpretāciju, to skatot kopā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu un 178. pantu: kā [rēķinu] anulēšana un jaunu rēķinu izrakstēšana par preču pirkumiem, kas ir izdarīti pirms “atmaksas perioda”, ietekmē PVN atmaksas tiesību izmantošanu par minētajiem pirkumiem?

Šajā nolūkā ir jānoskaidro, vai gadījumā, ja piegādātājs atceļ saskaņotos rēķinus par preču pirkumiem un pēc kāda laika izraksta jaunus rēķinus, saņēmēja tiesību pieprasīt PVN atmaksu par pirkumiem izmantošanai ir jāatsaucas uz jauno rēķinu datumu tādā situācijā, kad saskaņotājo rēķinu anulēšana un jaunu rēķinu izrakstēšana nav pakāutas saņēmēja kontrolei, bet ir vienkārši piegādātāja rīcības brīvība.

4) Vai PVN atmaksai, kas ir pieļaujama saskaņā ar Direktīvu 2008/9, valsts tiesību aktos var paredzēt iekasējamības nosacījumu tādā situācijā, kad pareizais rēķins ir izrakstīts atmaksas pieprasījuma perioda laikā?”

33. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza prasītāja, Rumānija un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

A. Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemību

34. Rumānija apšaubā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemību, apgalvojot, ka iesniedzējtiesa ir kļūdaini atspoguļojusi pamatlietas faktus. Rumānijas skatījumā atmaksas pieteikums 2012. gadā tika noraidīts nevis rēķinu nepilnību dēļ, bet gan tāpēc, ka trāka pierādījumu par rēķinu apmaksu. Saskaņā ar tolaik piemērojamiem (valsts) tiesību aktiem tie vēl esot bijuši nepieciešami. Saskaņā ar pārejas noteikumiem šos pieteikumus esot bijis iespējams atkārtoti iesniegt līdz 2014. gada 30. septembrim, šoreiz neiesniedzot pierādījumus par apmaksu. Prasītāja to neesot izdarījusi. Tā kā neesot bijis kļūdaina rēķina, visi iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi esot novecojuši un Tiesa nevarot uz tiem sniegt lietderīgu atbildi.

35. Ja fakti tiek izklāstīti neprecīzi, Tiesai ir grūtāk pareizi interpretēt Savienības tiesības. Ja rēķinos nav pieļauta kļūda, tad – kā pamatoti apgalvo Rumānija – nerodas neviens no iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem. Turklāt nav zināms, kas attiecīgā gadījumā konkrēti tika uzskatīts par rēķinu nepilnību, kuras dēļ 2012. gadā tika noraidīts atmaksas pieteikums. Tomēr, lai atbildētu uz uzdotajiem jautājumiem, nav nozīmes tam, vai rēķinos nebija kļūdu, nebija

norādīts tikai datums vai ar, piemēram, tajos atsevišķi nemaz nebija norādīts PVN.

36. Tomēr atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai LESD 267. pantā paredzētajā procedūrā, kuras pamatā ir skaidra funkciju sadale starp valsti tiesā un Tiesu, Tiesa par Savienības tiesību akta interpretāciju vai spēkā esamību ir pilnvarota lemt, ņemot vērā vienīgi faktus, kurus tai ir norādījuši valsts tiesa (5). Attiecībā uz apgalvojumu, ka rīkojumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu ir pieļautas faktu kļūdas, ir jāatgādina, ka nevis Tiesai, bet gan valsts tiesai ir kompetence konstatēt lietās pamatā esošos faktus un izdarīt no tiem secinājumus attiecībā uz nolikumu, kas tai jāpieņem (6).

37. Tādējādi līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir pieņemams, un uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāsniedz atbildes, pamatojoties uz premisu – kuras pamatotība gan ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ka 2012. gadā iesniegtais atmaksas pieteikums tika noraidīts kādā rīcībā.

B. Par prejudiciālajiem jautājumiem

38. Izskatāmais līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz 2012. gadā noraidītu atmaksas pieteikumu saskaņā ar PVN atmaksas direktīvu. Pēc tam, kad tika anulēti šķērskārtojumi 2012. gada rīcībā un 2015. gadā izrakstītie jaunie rīcībā, tas tika iesniegts atkārtoti 2015. gadā. Rezultātā, uzdodot ņērtus jautājumus, iesniedzējtiesa vēlas zināt pareizo brīdi tādā PVN atmaksai, ko pakalpojumu saņēmējs (prasītāja) ar cenu ir samaksājis par piegādātā 2012. gadā.

39. Kaut arī tikai otrais līguma ceturtais jautājums attiecas uz PVN atmaksas direktīvu, bet pirmais jautājums attiecas uz datumu, kurā ir atskaitīts priekšnodoklis, arī uz to – atšķirībā no Komisijas viedokļa – ir jāsniedz atbilde kā uz vajadzīgu prejudiciālo jautājumu.

40. Tiesa jau vairākkārt ir precizējusi, ka PVN atmaksas direktīvas mērķis nav nedz noteikt nosacījumus atmaksas tiesību īstenošanai, nedz šo tiesību apjomu. Proti, saskaņā ar PVN atmaksas direktīvas 5. panta otro daļu, neskarot šīs direktīvas 6. pantu, priekšnodokļa atmaksas tiesības nosaka saskaņā ar PVN direktīvu, kā to piemēro atmaksas dalībvalstī (7). Līdz ar to PVN direktīvā ir noteiktas materiālās tiesības, bet PVN atmaksas direktīvā ir regulēta procedūra, kā konkrēti šīs materiālās tiesības saskaņā ar PVN direktīvas 170. pantu var īstenot attiecībā pret atmaksas dalībvalstī nereģistrētu nodokļa maksātāju (PVN atmaksas direktīvas 3. panta izpratnē) (8).

41. Tādējādi citā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja tiesības uz atmaksu saskaņā ar PVN atmaksas direktīvu atbilst dalībvalstī, kurā veikta piegāde, reģistrēta nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli (9).

42. Tāpēc ir svarīgi, kad ir radušās tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar PVN direktīvas 167. un nākamajiem pantiem un kad tās prasītājam bija jāizmanto. No tā izriet atbilde uz jautājumu, kas seko pēc visiem prejudiciālajiem jautājumiem, proti, vai šajā lietā priekšnodokli par 2012. gadā veiktajām ražošanas iekārtu piegādēm prasītāja 2015. gadā ir atskaitījis pareizajā atmaksas periodā saskaņā ar PVN atmaksas direktīvas 14. pantu (un PVN atmaksas direktīvas 15. pantā paredzētajā termiņā).

43. Iesniedzējtiesai šis jautājums rodas it īpaši tāpēc, ka šķērskārtojumi (un šāiem kādā rīcībā) 2012. gada rīcībā par 2012. gadā veiktajām piegādēm tika anulēti un 2015. gadā izrakstīti no jauna. Šajā ziņā atbilde uz visiem jautājumiem ir pilnībā atkarīga no rīcībā nozīmīgā priekšnodokļa atskaitīšanas (par to C daļā). Proti, ja rīcībā nemaz nav vajadzīgs, tad nav svarīgi nedz tas, vai tas bija kādā dāns, nedz arī tas, vai tas tika anulēts un pareizi izrakstīts no jauna.

45. Kad šie jautājumi būs noskaidroti, varēs vienrīši atbildēt uz jautājumiem par pareizo atmaksas periodu PVN atmaksas direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē (otrais līdz ceturtais prejudiciālais jautājums; par to D da??).

46. Tātad ir jēnoskaidro, kad ir radušies prasījuma tiesības atskaitīt priekšnodokli. Problēmas saistībā ar pareizo perioda noteikšanu priekšnodokļa atskaitēšanai izriet no tā, ka pastāv divi noteikumi par tiesību atskaitīt priekšnodokli rašanos PVN direktīvas 167. pantā un par šo tiesību īstenošanu minētās direktīvas 178. panta a) punktā, un no to formulējuma. To skaidri parāda iesniedzējtiesas pirmais jautājums.

48. Tādējādi pirmais variants ir tāds, ka priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības saskaņā ar PVN direktīvas 167. un 63. pantu ir radušās jau pakalpojumu sniegšanas laikā. Šajā lietā tas būtu 2012. gads, un 2015. gadā iesniegts pieteikums saskaņā ar PVN atmaksas direktīvas 15. pantu būtu galīgi nokavēts. Šis termiņš – kā Tiesa jau vairākkārt ir nospriedusi (13) – ir noilguma termiņš. Otrais variants ir tāds, ka saskaņā ar PVN direktīvas 178. pantu nozīme ir rādīšana saglabāšanai. Šādā gadījumā rašanās laiks var būt vai nu 2012. gads – ja rādītājam nav jāievēro visas PVN direktīvas 226. panta formālas prasības –, vai arī 2015. gads, jo tad šajā lietā pirmoreiz bija rādītājs, kurš šādiem bija atbilstīgs visām 226. panta prasībām.

49. Manupr?t, pareiza ir otr? pieeja, saska?? ar kuru ir j?b?t r??inam, turkl?t form?lo pras?bu neiev?rošana nevar liegt atskait?t priekšnodokli, un labojumus var veikt ar? ar atpaka?ejošu sp?ku. Proti, man? ieskat? ir j?noš?ir ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu rašan?s *p?c b?t?bas* (par to 1. noda??) un ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu rašan?s *apm?ra zi??* (par to 2. noda??). V?rt?jot s?k?k, tikai š?ds viedoklis atbilst Tiesas judikat?rai par form?li k??dainu r??inu labošanu ar atpaka?ejošu sp?ku (par to 3. noda??). Rezult?t? r??ina atcelšana (anul?šana) ir iesp?jama no civilties?bu viedok?a, bet tai nav noz?mes, nov?rt?jot priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu rašan?s periodu (par to 4. noda??).

1. *Ties?bu atskait?t priekšnodokli rašan?s p?c b?t?bas*

50. Apl?kojot Tiesas judikat?ru s?k?k, ir j?secina, ka l?dz šim Tiesa galvenok?rt ir izteikusies par ties?bu atskait?t priekšnodokli rašanas *p?c b?t?bas*. Saska?? ar šo judikat?ru ties?bas atskait?t priekšnodokli un t?d?j?di ties?bas uz atmaksu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas. Š?s ties?bas var izmantot nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem nodok?iem, kas samaks?ti iepriekš (14). Atbilstoši Tiesas past?vgajai judikat?rai PVN neitralit?tes pamatprincips prasa, lai ties?bas atskait?t priekšnodokli vai sa?emt PVN atmaksu tiktu pieš?irtas tad, ja ir izpild?tas materi?ltiesisk?s pras?bas, pat ja nodok?a maks?t?js nav iev?rojis konkr?tas form?l?s pras?bas (15). Iz??mums var?tu b?t tad, ja š?du form?lo pras?bu p?rk?pums ne?autu ieg?t drošus pier?d?jumus, ka ir izpild?tas materi?ltiesisk?s pras?bas (16).

51. Šaj? gad?jum? PVN direkt?vas 168. panta a) punkt? runa ir par “PVN, kas [...] maks?jams vai samaks?ts”, atskait?šanu. Tas ir PVN, kas pakalpojumu sniedz?jam uz??mumam ir j?samaks? valstij vai ko tas ir samaks?jis valstij. Š?d? situ?cij? pakalpojumu sa??m?jam nav j?maks? PVN, bet tam savam l?gumpartnerim ir j?samaks? saska?ot? cena.

52. Š?da sist?ma ilustr? priekšnodok?a atskait?šanas j?gu un m?r?i. ?emot v?r? PVN k? pat?ri?a nodok?a raksturu (17) un nodok?a netiešo uzlikšanu, ar priekšnodok?a atskait?šanu pakalpojumu sa??m?js, kurš ir ties?gs atskait?t priekšnodokli, ir j?atbr?vo no PVN, kas uz to novirz?ts ar cenu un kas ir j?maks? k?dam citam (pakalpojumu sniedz?jam).

53. Piekr?tot šai idejai, paties?b? b?tu j?balst?s uz pras?t?jas faktiski veikto cenas samaksu. Tikai tad tai ar? faktiski (netieši) ir j?maks? PVN. Tom?r PVN direkt?vas 167.a pant? paredz?t? sist?ma liecina, ka Savien?bas likumdev?js ?auj atskait?t priekšnodokli pat pirms samaksas. Šaj? pant? tiek ?auts ierobežot priekšnodok?a atskait?šanu l?dz samaksas br?dim, pat ja nodok?a par?ds rodas tikai no cenas sa?emšanas br?ža. Tam ir noz?me tikai tad, ja p?r?jos gad?jumos priekšnodokli ir iesp?jams atskait?t jau pirms cenas samaksas.

54. T?tad ir skaidrs, ka Savien?bas likumdev?js ?em v?r? PVN uzlikšanu pakalpojumu sa??m?jam jau pirms cenas samaksas, ta?u p?c pakalpojuma sniegšanas. Šaj? br?d? ties?bas atskait?t priekšnodokli *p?c b?t?bas* jau ir raduš?s.

2. *Ties?bu atskait?t priekšnodokli rašan?s apm?ra zi??*

55. Tom?r v?l ir j?noskaidro priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu rašan?s laiks apm?ra zi??. Šaj? zi?? noteicoš? noz?me ir PVN direkt?vas 178. panta a) punkt? paredz?tajam noteikumam.

56. Tas t?d??, ka pakalpojumu sniegšana pati par sevi v?l nepar?da, k?das izmaksas pakalpojumu sa??m?jam rad?s cen? ier??in?tais PVN. Tas skaidri izpaužas t? d?v?to past?v?go pakalpojumu gad?jum?, kad l?guma nosl?gšanas br?d? ir zin?ms tikai pats pakalpojums, nevis daudzums (piem?ram, elektroapg?des l?guma gad?jum?). Turkl?t past?v citas situ?cijas, kur?s

(civiltiesiski) maksājumu cena izriet tikai no pakalpojumu sniedzēja izrakstītā rēķinā par pakalpojumu sniegšanas (piemēram, advokāta stundas likmes vai sekmīga iznākuma likmes gadījumā).

57. Tomēr, ja pakalpojumu sniegšana pati par sevi vēl neparāda pakalpojumu saņēmēja konkrēti maksājamo PVN, tad ir tikai loģiski, ja Savienības likumdevējs kā priekšnodokļa atskaitēšanas nosacījumu ne tikai paredz pakalpojuma sniegšanu, bet arī PVN direktīvas 178. panta a) punktā papildus prasa, ka pakalpojumu saņēmējam ir “jāsaglabā rēķini” (18).

58. Tādējādi prasības saglabāt rēķinu mērķis ir arī īstenot PVN tiesību aktos nostiprināto neitralitātes principu. Neitralitātes princips ir PVN pamatprincips, kas izriet no patērētāja nodokļa rakstura (19). Tajā tostarp ir ietverta doma, ka uzņēmums kā nodokļa iekasētājs valsts labā principā ir jāatbrīvo no PVN maksāšanas (20), ja pašas uzņēmējdarbības mērķis (principā) ir veikt darījumus, par kuriem uzliek nodokli (21).

59. Šajā lietā es vēlētājiem atkārtoti (22) pievēršties atbrīvojuma idejai. No tās (23) izriet, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai tad, ja pakalpojumu saņēmējam tiešām ir jāmaksā PVN. Tomēr tas ir jāmaksā nevis jau pakalpojumu sniegšanas brīdī, bet faktiski tikai atlīdzības samaksas brīdī (par to skat. iepriekš 53. punktu). Ir acīmredzams, ka PVN direktīvas 178. panta a) punkta pamatā ir doma, ka tad, ja pastāv atbilstošs rēķins, samaksa parasti tiek veikta drīz, tādējādi jau šajā brīdī var uzskatīt, ka pakalpojumu saņēmējam drīz būs jāmaksā nodoklis.

60. Pavisam skaidri šī ideja izpaužas Tiesas agrākajā judikatūrā, kurā tā vēl tiešām ir norādījusi (24), ka tādējādi priekšnodokļa atskaitēšanas tiesību pamatā ir pieņēmums, ka nodokļa maksātāji principā neveic nekādus maksājumus un tāpēc nesamaksā priekšnodokli, pirms tie nav saņēmuši rēķinu vai citu par rēķinu uzskatāmu dokumentu, kā arī to, ka nevar atzīt PVN uzlikšanu darījumam, pirms šis PVN nav samaksāts.

61. Proti, tas, cik liels PVN pakalpojumu saņēmējam tiek uzlikts (vai tiks uzlikts), izriet tikai no tā, ka attiecīgais PVN ir ticis iekāauts saņēmējam maksājumu atlīdzībā. Taču tas, vai atlīdzībā ir ticis iekāauts PVN, izriet tikai no tam pamatā esošā tiesiskā darījuma un norēķina par to izpildi. Norēķins par tiesiskā darījuma izpildi notiek, nosētot atbilstošu rēķinu.

62. Rezultātā PVN direktīvas 178. panta a) punktā prasītā rēķina saglabāšana ir veids, kā pārskatīti pārņemt PVN no pakalpojumu sniedzēja (kuram ir jāmaksā nodoklis) uz pakalpojumu saņēmēju (kurš to samaksā ar cenu). Tikai tā pakalpojumu saņēmējs var zināt, kādā mērā pakalpojumu sniedzējs to uzskata par PVN parādniķu, un tādējādi tas var izmantot atbrīvojumu šajā apmērā.

63. Turklāt nepieciešamība saglabāt rēķinu vispirms arī nodokļu iestādei – kā to jau ir norādījusi Tiesa (25) – ļauj pārbaudīt radušos nodokļa parādu un atskaitīt priekšnodokli. Šajā gadījumā kontrole kāst jo efektīvāka, jo vairāk ziņu ir šādā rēķinā, kas izskaidro PVN direktīvas 226. pantā ietvertās prasības, kuras pašlaik ir ļoti apjomīgas.

64. Manuprāt, Tiesa spriedumos *Volkswagen* (26) un *Biosafe* (27) jau ir precizējusi šīs rēķina saglabāšanas kā nodokļa pārņemšanai vajadzīgā līdzekļa un nosacījuma atslogošanai, izmantojot priekšnodokļa atskaitēšanu, nozīmi.

65. Spriedums *Volkswagen* bija par gadījumu, kad pusēm bija darījumi, kas nav apliekami ar nodokli. Pēc kādas atklāšanas pēc vairākiem gadiem pirmoreiz tika izrakstīti rēķini ar atsevišķu PVN un iesniegts atmaksas pieteikums saskaņā ar PVN atmaksas direktīvu. Tiesa norādīja (28), ka šādos apstākļos pakalpojumu saņēmēja objektīvi nevarēja izmantot savas tiesības uz atmaksu pirms šīs korekcijas, jo iepriekš tam “nebija rēķinu, ne arī [tas] zināja, ka ir jāmaksā

PVN. Tikai p?c š?s korekcijas tika izpild?ti materi?ltiesiskie un form?lie nosac?jumi, kas dod ties?bas uz PVN atskait?šanu”. T?d?j?di PVN atmaksas direkt?vas 15. pant? paredz?tais termi?š s?k?s tikai no r??ina ar atseviš?i nor?d?tu nodokli izrakst?šanas datuma.

66. Spriedums *Biosafe* bija par priekšnodok?a atskait?šanu kop?gas k??das par nodok?a likmi gad?jum?. T? tika piem?rota p?r?k zema, un pakalpojumu sniedz?js p?c vair?kiem gadiem laboja savu r??inu, palielinot atseviš?i nor?d?to PVN. Ar? min?taj? liet? Tiesa secin?ja (29), ka ac?mredzami pakalpojumu sa??m?js objekt?vi nevar?ja izmantot savas ties?bas uz atmaksu pirms r??ina korekcijas, jo agr?k tam “nebija dokumentu, kas labotu s?kotn?jos r??inus, un [tas] nezina, ka ir j?maks? papildu PVN. Tikai š?s korekcijas rezult?t? tika izpild?ti materi?lie un form?lie nosac?jumi, kas rada ties?bas uz PVN atskait?šanu”. Rezult?t? nodok?u jom? paredz?tais noilguma termi?š attiec?b? uz šo PVN summu s?k?s tikai no br??a, kad tika sa?emts r??ins, kur? š? PVN summa bija atseviš?i nor?d?ta.

67. Abi Tiesas spriedumi, manupr?t, ir balst?ti uz to, ka ?stenojamas ties?bas atskait?t priekšnodokli nerodas pirms t?da r??ina sa?emšanas, no kura izriet pakalpojumu sa??m?ja maks?jama PVN. Tas atbilst PVN direkt?vas 167. pantam un 178. panta a) punktam.

3. ***Ties?bu atskait?t priekšnodokli izmantošanas br?dis***

68. No t? izriet, ka ar PVN direkt?vas 167. panta noteikumu ir izteikta priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu rašan?s p?c b?t?bas un ar PVN direkt?vas 178. panta noteikumu – priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu rašan?s apm?ra zi???. Nosakot prec?zu priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu laiku un iesp?jamos termi?us, abiem šiem noteikumiem ir j?b?t izpild?tiem kumulat?vi. Tas galu gal? izriet no PVN direkt?vas 179. panta, kur? nodok?a maks?t?jam nav ?auts br?vi izv?l?ties, kad atskait?t priekšnodokli. Dr?z?k priekšnodokli var atskait?t tikai taks?cijas period?, kur? tas – p?c b?t?bas un apm?ra zi?? – ir radies.

69. Pret?j? gad?jum? neb?tu j?gas PVN direkt?vas 180. panta noteikumam, ka dal?bvalstis var pie?emt atš?ir?gus noteikumus. No t? – k? Tiesa jau ir nor?d?jusi (30) – izriet, ka dal?bvalstis var pras?t, lai atskait?šanas ties?bas tiktu izmantotas vai nu period?, kad t?s ir raduš?s, vai nu ilg?k? period?, iev?rojot zin?mus valsts tiesiskaj? regul?jum? noteiktus nosac?jumus un noteikumus.

a) ***Tiesas judikat?ra par to, ka eksperts pier?da ties?bas atskait?t priekšnodokli***

70. Tas pats izriet no Tiesas nol?muma liet? *V?dan* (31), kas ir izrais?jusi tiesisko nedroš?bu (32). Min?t? sprieduma 42. punkt? Tiesa ir nor?d?jusi, ka form?l?s pras?bas *uzr?d?t* r??inus stingra piem?rošana b?tu pretrun? neitralit?tes un sam?r?guma principiem, jo ar to nesam?r?gi tiktu kav?ta nodok?a maks?t?ja iesp?ja izmantot nodok?u neitralit?ti saist?b? ar t? veiktajiem dar?jumiem.

71. Virspus?ji apl?kojot, var?tu dom?t, ka t?p?c ir iesp?jams atskait?t priekšnodokli pavisam bez r??ina un pret?ji 178. panta formul?jumam. Tom?r, izlasot r?p?gi, Tiesa nekur iepriekš min?taj? spriedum? t? nav nospriedusi.

72. Pirmk?rt, min?taj? liet? Tiesai tika l?gts atbild?t “tikai” uz jaut?jumu, vai, pamatojoties uz eksperta apl?si, ir iesp?jams atskait?t priekšnodokli t?da priekšnodok?a apm?r?, ko parasti atskaita š?da veida b?vprojektos. Tiesa uz šo jaut?jumu pareizi ir atbild?jusi noliedzoši. Priekšnodok?a atskait?šana ir saist?ta ar *faktiski* maks?jamo PVN, nevis ar *parasti* maks?jamo PVN. Ta?u apl?s? eksperts var?tu pier?d?t tikai p?d?jo min?to PVN.

73. Otrk?rt, vis? tiesved?b? netika noskaidrots, vai jebkad ir tikuši izsniegti r??ini, kuros bija nor?d?ts PVN. Bija zin?ms tikai tas, ka s?kotn?jie r??ini vairs nebija salas?mi un ka nodok?u

administrācija bija uzstājusi, ka ir jāuzrādā oriģināli.

74. Šo pētījuma minētā pieeja nav saderīga ar direktīvu. Tajā tiek prasīts nevis tas, lai nodokļu audita laikā nodokļa maksātāja rakstbūtiski būtu rādīti un tas varētu būt uzrādīts, bet tikai tas, lai tam būtu bijis rādītāji brīdī, kad viņš izmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli. Ja pēc tam rādītāji tiek zaudēti, nodokļa maksātājs, protams, ar visiem iespējamiem pierādīšanas līdzekļiem (parasti ar kopiju) var pierādīt, ka tam reiz ir bijis rādītāji, no kura izriet maksājuma PVN konkrētā apmērs.

75. Tāpēc Tiesas apsvērumi spriedumā *Vādan* pareizi attiecas tikai uz priekšnodokļa atskaitīšanas pierādījumu (33). Priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskos nosacījumus (proti, atbilstoši 167. un 178. pantam) var pierādīt ar visiem iespējamiem pierādīšanas līdzekļiem, taču eksperta aplūse par parasti maksājamo PVN šim nolikam *per se* nav piemērojama (34). Manuprāt, šis secinājums pietiekami skaidri izriet arī no minētā sprieduma rezolūcijas daļas, skatot to saistībā ar jautājumiem un paziņotajiem faktiem.

b) **Tiesas judikatūra par periodu, kurā tiek atskaitīti priekšnodokļi**

76. Tāpēc arī nav pretrunas ar Tiesas judikatūru, kurā tā ir aplūkojusi konkrēto periodu (35), kad ir jāizmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli. Proti, minētajos spriedumos tā vienmēr ir izmērusi vērē, vai tā pakalpojumu saņēmēja rakstbūtiski, kuram ir jāmaksā nodoklis, ir rādītāji (36).

77. Piemēram, spriedumā *Terra Baubedarf/Handel* Tiesa skaidri norādīja: "Samērīguma principam nekādā veidā nav pretrunā tas, ka nodokļa maksātājs atskaita priekšnodokli par taksācijas periodu, kurā ir izpildīti gan nosacījumi par rādītāja vai dokumenta, kas uzskatāms par rādītāju, esamību, gan par tiesību atskaitīt priekšnodokli rašanos. Pirmkārt, šā prasība atbilst vienam no Sestās direktīvas mērķiem, proti, nodrošināt PVN iekasēšanu un pārbaudi (pierādījumi), otrkārt, [...] samaksa par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un tādējādi priekšnodokļa iemaksa budžetā parasti nenotiek pirms rādītāja saņemšanas." (37) Spriedumā *Senatex* Tiesa nosprieda, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli principā ir jāizmanto periodā, kurā, pirmkārt, šīs tiesības ir radušās un, otrkārt, kurā nodokļa maksātāja "rakstbūtiski ir rādītāji".

78. Ja rādītāja saglabāšanai ir noteicošā nozīme, nosakot periodu, kad ir jāizmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli, tad šāda saglabāšana ir nevis vienkārši formāls, bet gan materiāltiesisks kritērijs. Tādējādi, lai varētu atskaitīt priekšnodokli, ir jābūt atbilstīgam rādītājam.

c) **Tiesas judikatūra par nepilnīga vai kādā dāļā rādītāja labošanu ar atpakaļejošu spēku**

79. Galu galā tas izriet arī no Tiesas jaunākās judikatūras par rādītāju labošanu ar atpakaļejošu spēku (38). Tajā Tiesa nošķir materiāltiesiskos un formālos prasības, kas attiecas uz tiesību atskaitīt priekšnodokli. Formālos prasības ietver tiesību izmantošanas kārtību un kontroli, PVN sistēmas pareizu darbību, kā arī pienākumus saistībā ar iegrāmatošanu, rādītāju izrakstīšanu un deklarāšanu (39). Turklāt PVN neitralitātes pamatprincips ir saistīts ar prasību, lai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tiktu piešķirtas, ja ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis konkrētus formālos nosacījumus (40). Tādējādi, ja nodokļu administrācijas rakstbūtiski ir nepieciešama informācija, lai konstatētu, ka materiāltiesiskie nosacījumi ir izpildīti, tā attiecībā uz nodokļa maksātāja tiesību atskaitīt šo nodokli nevar noteikt papildu nosacījumus, kuri padarātu neiespjamu šo tiesību izmantošanu (41).

80. Tomēr, lasot rūpīgi, Tiesas judikatūra par formālajiem trūkumiem, kuri neliedz atskaitīt priekšnodokli, attiecas nevis uz rādītāja saglabāšanu kā tūdu (vai attiecīgi rādītāja esamību), bet gan vienmēr uz sūkņu informāciju par rādītāja noformēšanu (42).

81. Šaj? judikat?r? runa ir tikai par *konkr?tu* form?lo nosac?jumu neizpildi, nevis par *visu* form?lo nosac?jumu neizpildi. T?p?c no š?s judikat?ras nevar secin?t, ka ties?bas atskait?t priekšnodokli var rasties tad, ja nav r??ina. Ar? pati Tiesa run? ne tikai par to, ka “r??ina, kur? ir Direkt?vas 2006/112 226. pant? paredz?t?s nor?des, esam?ba ir form?ls, nevis materi?ltiesisks nosac?jums ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanai”(43). Tas ir pareizs apgalvojums. *Visu* PVN direkt?vas 226. pant? ietvertaj? uzskait?jum? min?to zi?u nor?d?šana ir form?ls nosac?jums. Ja vien t?s nav b?tiskas (šaj? zi?? s?k?k skat. 93. un n?kamos punktus), t?s var papildin?t vai groz?t ar? v?l?k (piem?ram, saska?? ar PVN direkt?vas 219. pantu). Ta?u r??ina *saglab?šana* saska?? ar PVN direkt?vas 178. pantu pati par sevi k? faktiskais st?voklis nav š?ds form?ls nosac?jums (44).

82. Turkl?t no š? izteikuma Tiesa secina ar? “tikai” to, ka nodok?u administr?cija nevar liegt izmantot ties?bas atskait?t priekšnodokli tikai t?p?c, ka r??ins neatbilst PVN direkt?vas 226. panta 6) un 7) punkta pras?b?m (prec?zi nor?d?ts sniegto pakalpojumu apjoms un veids, k? ar? pakalpojumu sniegšanas datums), ja t?s r?c?b? ir visa inform?cija, lai p?rbaud?tu, vai ir izpild?ti š?m ties?b?m izvirz?tie materi?ltiesiskie nosac?jumi (45). Tas pats attiecas uz zi??m, kas min?tas 226. panta 3) punkt? (nor?d?ts pakalpojumu sniedz?ja PVN identifik?cijas numurs) (46) vai 226. panta 2) punkt? (nor?d?ts r??ina numurs) (47). Rezult?t? t?da (form?li neprec?za) r??ina labojumiem, kurš jau ir pakalpojumu sa??m?ja r?c?b?, Tiesa ir atzinusi atpaka?ejošu sp?ku (48).

83. Turkl?t min?taj? judikat?r? Tiesa ar? skaidri izvirza k? priekšnoteikumu izrakst?ta un pakalpojumu sa??m?ja r?c?b? esoša r??ina labošanu (49). L?dz ar to parast? dar?juma par atl?dz?bu gad?jum? ties?bas atskait?t priekšnodokli piln?b? ir raduš?s tikai tad, ja ir izpild?ti abi nosac?jumi (nodok?u par?da rašan?s, sniedzot pakalpojumus, un šos pakalpojumus dokument?joša r??ina esam?ba).

84. R??ina saglab?šanas noz?m?gums ar? izskaidro, k?p?c PVN direkt?vas 66. panta a) punkt? dal?bvalst?m ir at?auts paredz?t, ka nodoklis k??st iekas?jams, v?l?kais, izsniedzot r??inu. Runa ir par avansa maks?jumiem, kad r??ins tiek izsniegts jau pirms pakalpojumu sniegšanas. Š?d? gad?jum? atskait?šanas ties?bas p?c b?t?bas un apm?ra zi?? rodas vienlaikus ar r??ina izsniegšanu pakalpojumu sa??m?jam. Ta?u ties?bas atskait?t priekšnodokli nekad nerodas, ja pakalpojumu sa??m?jam nav r??ina.

85. Ar? 178. panta a) punkta un f) punkta sal?dzin?jums skaidri par?da, ka Savien?bas likumdev?js parastas netiešas iekas?šanas gad?jum? (min?t? panta a) punkts) ir paredz?jis papildu nosac?jumu – r??ina saglab?šanu. Šis nosac?jums tiešas iekas?šanas speci?laj? gad?jum? (min?t? panta f) punkts – apgriezt? iekas?šana) tieši nav nepieciešams (50) un t?p?c nav paredz?ts. Tom?r š?da likumdev?ja izv?le tiktu apieta, ja r??ina saglab?šana tiktu uzskat?ta par vienk?ršu formalit?ti, kam nav noz?mes.

d) ***Tiesas judikat?ra par PVN atmaksas direkt?vu***

86. Visbeidzot to, ka ir j?b?t r??inam, apstiprina ar? PVN atmaksas direkt?vas normas. Taj? daudzviet skaidri ir min?ta saikne ar r??ina esam?bu. Piem?ram, PVN atmaksas direkt?vas 8. panta 2. punkt? nep?rprotami tiek pras?ts, ka atmaksas pieteikum? “par katru PVN r??inu” ir j?nor?da konkr?tas zi?as. Saska?? ar PVN atmaksas direkt?vas 10. pantu atmaksas dal?bvalsts var pras?t, lai pieteikuma iesniedz?js iesniegtu “PVN r??ina [...] kopiju”. PVN atmaksas direkt?vas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir min?ta ieg?de, par ko “izrakst?ts PVN r??ins”. No t? izriet, ka ties?bas atskait?t priekšnodokli, kura atmaksu var piepras?t, paredz, ka pakalpojumu sa??m?jam reiz ir bijis r??ins.

87. T?p?c Tiesa (51) jau ir nospriedusi, ka nodok?u administr?cija var noraid?t atmaksas

pieteikumu, ja tās rēķinā nav rēķinā vai tās kopijas un ja nodokļa maksātājs pēc nodokļu administrācijas pieprasījuma nepaziņo šo rēķinā kārtošanas numuru PVN atmaksas direktīvā minētajā termiņā. Tam nebūtu jāgas, ja rēķinā nebūtu vajadzīgs.

e) **Secinājumi**

88. Tātad gan no PVN direktīvas un PVN atmaksas direktīvas formulējuma, gan no Tiesas judikatūras izriet, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli, kura atmaksu var pieprasīt, ir atkarīgas no tā, vai pakalpojumu saņēmējam reiz ir bijis rēķinā. Tad šo rēķinā saņemšanas brīdis nosaka pareizo periodu, kurā ir jāatskaita priekšnodoklis.

4. **Rēķinā "atcelšanas" tiesiskās sekas attiecībā uz pareizo taksācijas periodu, kurā ir jāatskaita priekšnodoklis**

a) **Rēķinā atcelšanas materiāltiesiskās sekas**

89. Ja priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi pēc būtības (PVN direktīvas 167. pants) un apmēra ziņā (PVN direktīvas 178. panta a) punkts) ir materiāltiesiskie nosacījumi, no tā arī izriet, ka rēķinā atcelšanai nav nozīmes, nosakot pareizo periodu, kurā ir jāatskaita priekšnodoklis saskaņā ar PVN direktīvas 179. pantu.

90. Pirmais variants ir tāds, ka materiāltiesiskie nosacījumi (pakalpojumu sniegšana un rēķinā saglabāšana) bija izpildīti. Tad tiesības atskaitīt priekšnodokli arī ir radušās šajā laikā un ir jāizmanto attiecīgajā taksācijas periodā. To nevar izmainīt rēķinā atcelšana vai izrakstīšana no jauna. Ar jaunu rēķinu, lielāks, var novērst iespējamus formālos trūkumus ar atpakaļejošu spēku uz attiecīgo periodu, kā to Tiesa jau ir nospriedusi labota rēķinā gadījumā, kad iepriekšējais rēķinā tika atcelts ar kredītrēķinu (kā atcelšanas/anulācijas veidu) (52).

91. Otrais variants ir tāds, ka materiāltiesiskie nosacījumi (pakalpojumu sniegšana vai rēķinā saglabāšana) nebija izpildīti. Tad rēķinā atcelšana un izrakstīšana no jauna ir pirmā reize, kad ir sagatavots rēķinā, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tātad tas nosaka pareizo periodu, kurā ir jāatskaita priekšnodoklis.

92. Līdz ar to šajā lietā galvenā nozīme ir tam, vai 2012. gadā prasītājam izsniegtie rēķini ir uzskatāmi par "rēķinu" PVN direktīvas 178. panta a) punkta izpratnē. Savukārt tas ir atkarīgs no tā, kāds ir trūkums, kuram bija jābūt, bet par kuru Tiesai šajā lietā nav zināms.

93. Proti, manuprāt, dokuments ir rēķinā PVN direktīvas 178. panta a) punkta izpratnē jau tad, ja pakalpojumu saņēmējam un nodokļu administrācijai tas ļauj identificēt konkrētu darījumu, ar kuru konkrēts pakalpojumu sniedzējs ir novirzījis konkrēto apmēra PVN uz konkrētu pakalpojumu saņēmēju. Tas nozīmē, ka ir norādītas ziņas par pakalpojumu sniedzēju, pakalpojumu saņēmēju, sniegtajiem pakalpojumiem, cenu un atsevišķi norādīts PVN (53). Ja ir sniegtas šīs piecas būtiskās ziņas, ir ievērota rēķinā jāga un mērķis un ir galīgi radušās tiesības atskaitīt priekšnodokli (54).

94. Savukārt pārkāpumi, kas attiecas uz dažāmu pārkāpumu PVN direktīvas 226. pantā paredzētajām ziņām, nav šārt priekšnodokļa atskaitīšanai, ja tie tiek novērsti ne vēlāk kā administratīvajā procesā vai tiesvedībā. Šādas tiesiskās sekas galu galā izriet arī no Tiesas jaunākās judikatūras par rēķinu labošanu ar atpakaļejošu spēku (55).

95. Tāpēc, ja nepilnība attiecas uz minētajām būtiskajām rēķinā īpašībām, tad 2012. gadā nav iespējams atskaitīt priekšnodokli, jo šāds gadījums nevar runāt par rēķinu PVN tiesību aktu izpratnē. Līdz ar to tiesības atskaitīt priekšnodokli būtu pilnībā radušās tikai no brīža, kad 2015.

gad? pirmoreiz tika sa?emts r??ins.

96. Turpretim, ja r??inu nepiln?bas izpaužas tikai atsevišķu formalit?šu neiev?rošan? (piem?ram, nav nor?d?ts r??ina datums, r??ina numurs, nor?d?ta nepareiza adrese, neprec?zi aprakst?ti sniegtie pakalpojumi un to sniegšanas periods vai nav nor?d?ts nodok?a maks?t?ja identifik?cijas numurs u.c.) (56), tad ties?bas atskait?t priekšnodokli ir raduš?s jau pakalpojumu sniegšanas un r??inu esam?bas br?d? 2012. gad?. Š?das nepiln?bas nav pamats apšaub?t “r??ina saglab?šanu” PVN direkt?vas 178. panta a) punkta izpratn?.

97. Savuk?rt mani nep?rliedzina Komisijas un pras?t?jas viedoklis, ka agr?k? r??ina atcelšana izbeidz t? tiesisk?s sekas un ka b?tiski ir tikai 2015. gada r??ini. Dr?z?k es uzskatu, ka iesniedz?jtiesas paust?s bažas par vienpus?ju r??ina atcelšanu ir pamatotas, kaut ar? šaj? liet? r??ina atcelšana un izrakst?šana no jauna dr?z?k var?tu b?t notikusi saska?oti.

98. Piem?ram, pakalpojumu sa??m?ja ties?bas atskait?t priekšnodokli attiec?b? pret nodok?a kreditoru ir ties?bas, kuras – ja t?s reiz ir raduš?s – treš? persona nevar vienpus?ji izbeigt (57). T?pat nevien? PVN direkt?vas norm? nav paredz?ts, ka pakalpojumu sa??m?ja ties?bas atskait?t priekšnodokli b?tu atkar?gas no t?, vai pakalpojumu sniedz?js joproj?m piekr?t savam k?dreiz izsniegtajam r??inam un nav to atc?lis. Pietiek ar to, ka r??ins reiz ir bijis pakalpojumu sa??m?ja r?c?b?.

99. T? k? r??ina atcelšana neietekm? pakalpojumu sniegšanas un r??ina esam?bas faktu, tas, ka pakalpojumu sniedz?js ir atc?lis r??inu, nevar ietekm?t pakalpojumu sa??m?ja ties?bas atskait?t priekšnodokli. No t?das valsts viedok?a, kurai ir saistošas pamatties?bas, var?tu b?t gr?ti pamatot to, ka priv?tpersonas mantisk?s ties?bas, kas jau ir raduš?s, – Eiropas Cilv?kties?bu tiesas skat?jum? ties?bas atskait?t priekšnodokli pat var?tu b?t pamatties?bu uz ?pašumu elements (58) – ir atkar?gas no citas priv?tpersonas br?vas izv?les, kura p?c saviem ieskatiem var?tu izbeigt š?s ties?bas.

b) *R??ina atcelšanas procesu?l?s sekas*

100. Turkl?t – ko neatz?st Komisija – ir j??em v?r? ar? noteiktas procesu?l?s sekas. Uz priekšnodok?a atskait?šanu attiecas valst?s noteiktie noilguma termi?, pret kuriem k? t?diem Savien?bas ties?b?s princip? nav iebildumu (59). Uz nodok?u iest?žu l?mumiem attiecas valst?s noteiktie p?rs?dz?bas termi?, pret kuriem ar? saska?? ar Savien?bas ties?b?m nav iebildumu (60). Ar? uz atmaksas pieteikumu saska?? ar PVN atmaksas direkt?vas 15. pantu attiecas Savien?bas ties?b?s paredz?ts noilguma termi?š, pret kuru k? t?du Savien?bas ties?b?s nav iebildumu (61). Tom?r šie publisko ties?bu termi?i nevar b?t ieinteres?to personu r?c?b?, lai sasniegtu savu m?r?i (tiesisk? droš?ba).

101. Tas gan t? b?tu tad, ja t?da termi?a beigas, k?ds šaj? liet? ir PVN atmaksas direkt?vas 15. pant? paredz?tais termi?š, var?tu apiet, atce?ot (anul?jot) r??inu un izrakstot to no jauna. Neapstr?d?tais un t?d?j?di gal?gais noraidošais Rum?nijas nodok?u iest?žu l?mums šaj? liet? *de facto* tiek atcelts ar r??inu v?l?ku anul?šanu un izrakst?šanu no jauna. T?d?j?di min?tie termi?i (noilguma termi?, p?rs?dz?bas termi?, pieteikuma iesniegšanas termi?) zaud?tu savu noz?mi.

102. Tiesa jau ir nor?d?jusi, ka nodok?a maks?t?jam var at?aut atskait?t priekšnodokli atbilstoši PVN direkt?vas 180. un 182. pantam pat tad, ja tas nav izmantojis š?s ties?bas period?, kur? t?s ir raduš?s. Tom?r priekšnoteikums tam ir t?ds, ka tiek iev?roti konkr?ti valsts tiesiskaj? regul?jum? noteikti nosac?jumi un preciz?jumi (62). Šaj? liet? tas t? nebija.

103. Iesp?ja izmantot atskait?šanas ties?bas bez laika ierobežojuma ir pretrun? tiesisk?s droš?bas principam. Tas prasa, lai nodok?a maks?t?ja nodok?u situ?cija, ?emot v?r? t? ties?bas

un pienākumus pret nodokļu iestādi, nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīta (63). Tas pats attiecas uz atmaksas pieteikumu, attiecībā uz kuru PVN atmaksas direktīvas 15. panta 1. punkts ir skaidri noteikts, kādā veidā tas ir jāiesniedz.

104. Ēmot vērā šos apsvērumus, Tiesa savā judikatūrā par rēķinu labošanu vienmēr ir uzsvērusi, ka dalībvalsts var atteikties labojumu ar atpakaļejošu spēku, ja labojums (vai dokumentu papildināšana) tiek veikts “pēc šāda noraidošā lēmuma pieņemšanas” (64). Tas pats attiecas uz gadījumu, kad – kā tas ir šajā lietā – pēc noraidošā lēmuma pieņemšanas rēķins ne tikai tiek labots, bet arī tiek pilnībā atcelts un izrakstīts no jauna.

5. Secinājumi

105. Nosīgumā, atbildot uz pirmo jautājumu, var norādīt, ka saskaņā ar PVN direktīvu paredzēto režīmu tiesības atskaitēt priekšnodokli rodas divās epizodās. Pēc būtības tās rodas, kad pakalpojumu sniedzējam nodoklis kāst iekasājams (PVN direktīvas 167. pants), tādā parastā pakalpojumu sniegšanas brīdī, un apmēra ziņā tās rodas brīdī, kad tiek saglabāts rēķins (PVN direktīvas 178. panta a) punkts), kurā ir dokumentāta PVN novirzīšana. Tiesības atskaitēt priekšnodokli pilnībā ir radušās tikai tad, kad ir izpildīti abi šie nosacījumi.

106. Šie divi nosacījumi iezīmē arī periodu, kurā ir jāatskaita priekšnodoklis un no kura attiecīgā gadījumā sākas termiņi. Rēķins PVN direktīvas 178. panta a) punkta izpratnē pastāv jau tad, ja tajā ir sniegta ziņa par pakalpojumu sniedzēju, pakalpojumu saņēmēju, pakalpojumiem un cenu, kā arī ir atsevišķi norādīts PVN. Šim nolīkam nebūt nav jāizpilda visas PVN direktīvas 226. pantā norādītās formāls prasības, bet tās var izpildīt arī vīlīk.

D. Par pareizo atmaksas periodu PVN atmaksas direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē (otrais, trešais un ceturtais prejudiciālais jautājums)

1. Par otro jautājumu (piemērojamais atmaksas periods)

107. Ēmot vērā apsvērumus par pirmo jautājumu, iesniedzējtiesai ir jānoskaidro, vai 2012. gada rēķini bija atbilstīgi izvirzītajām prasībām vai arī tie bija tik kādā daini, ka tos nevar atzīt par rēķiniem PVN direktīvas 178. panta a) punkta izpratnē. Atkarībā no tā tiek noteikts pareizais atmaksas periods PVN atmaksas direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

108. Ja prasītājam rēķinā rēķini iepriekš minētajā izpratnē (skat. 93. punktu) pirmoreiz nonāca 2015. gadā, tad nav nozīmes tam, ka pakalpojumi tika sniegti jau 2012. gadā. Tas izriet jau no PVN direktīvas 167. panta un 178. panta a) punkta mijiedarbības un ir skaidri apstiprināts PVN atmaksas direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunktā. Tajā ir minēta preču iegāde (t.i., piegāde), “par ko atmaksas periods izrakstīts PVN rēķinā”. Šajā lietā tā notika 2015. gadā.

109. Ja prasītājam jau 2012. gadā bija rēķini iepriekš minētajā izpratnē (skat. 93. punktu), tad pareizais atmaksas periods bija 2012. gads, kurā arī tika iesniegts pirmais atmaksas pieteikums. Tas tika noraidīts saskaņā ar PVN atmaksas direktīvas 23. pantu, un prasītāja (jeb tās tiesību priekštece) to nepārsūdzēja, kā rezultātā šis noraidījums ieguva galīgu spēku. Pat pieņemot, ka šis noraidījums bija pretrunā Savienības tiesībām, tas būtu bijis jānoskaidro lēmuma pārsūdzības procedūrā. Tāpēc nerodas Komisijas uzdots jautājums par to, vai nodokļu administrācija ir ievērojusi pārējās procesualitātes prasības, kas noteiktas PVN atmaksas direktīvas 20. un 21. pantā.

2. Par trešo jautājumu (anulācijas ietekme)

110. Rēķina (saskaņota vai vienpusēja) atcelšana (anulācija) neietekmē šo galīgo lēmumu vai

jau iegūtas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Minēto tiesību rašanās vienrīši izriet jau no fakta, ka privātpersonu rīcība principā ar atpakaļejošu spēku nevar apdraudēt pastāvīgas citu privātpersonu tiesības un atcelt publisko tiesību termiņus (skat. iepriekš 98. un nākamās punktus).

111. Tādējādi citādi ir tikai tad, ja rīcība nav atcelts (anulēts), jo 2015. gadā izrakstītie rīcībini ir uzskatāmi par pirmajiem rīcībiniem.

3. **Par ceturto jautājumu (rīcība nepieciešamā atmaksas pieprasīšanai)**

112. Iesniedzītītiesas ceturtais jautājums ir nedaudz nesaprotams.

113. Ja tas nozīmē, ka valsts tiesību atmaksas periods ir saistīts tikai ar nodokļa iekasējamību saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu (parasti pakalpojumu sniegšanu, skat. 63. pantu), tas nav pretrunā Savienības tiesībām. Kā jau esmu norādījis, PVN direktīvas 178. panta a) punktā papildus ir prasīts, ka ir jābūt rīcībai ar norādītu maksājamo PVN, kurš ir jāneitralizē, atskaitot priekšnodokli.

114. Ja tas nozīmē, ka saskaņā ar valsts tiesību atmaksas periods jau tika noteikts, sākot 2012. gadā izrakstītos rīcībīnus, un ka šajos rīcībīnos nav ievērotas visas PVN direktīvas 226. panta prasības, šis jautājums, šķiet, ir balstīts uz pieņēmumu, ka pareizs rīcībīns, kura rezultātā rodas tiesības atskaitīt konkrēta apmēra priekšnodokli, ir tikai tāds, kurš ir iekasējis visas PVN direktīvas 226. pantā prasītās ziņas.

115. Tomēr – kā norādīts iepriekš (89. un nākamie punkti) – tas ir pretrunā Tiesas judikatūrai par rīcību labošanu ar atpakaļejošu spēku. Tāpēc ir pietiekami, ka rīcībīns ļauj pakalpojumu saņēmējam un nodokļu administrācijai identificēt konkrētu darījumu, ar kuru konkrēts pakalpojumu sniedzējs ir novirzījis konkrēta apmēra PVN uz pakalpojumu saņēmēju. Tiklīdz pakalpojuma saņēmēja rīcība ir šāds rīcībīns, tiesības atskaitīt priekšnodokli ir radušās ar apmēra ziņu. Tad iespējamas formāls nepilnības ar atpakaļejošu spēku var novērst vēl uzskatīto procedūrā, ja nodokļu administrācijai par to jau tāpat nav zināms (65).

VI. **Secinājumi**

116. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu pārbūtības rodas jau tad, kad nodoklis kāst iekasējams (PVN direktīvas 167. pants), un pāc apmēra – tikai pāc rīcība saglabāšanas (PVN direktīvas 178. panta a) punkts). Šo abu nosacījumu izpilde nosaka periodu, kurā ir jāatskaita priekšnodoklis. Šim nolīkam nepieciešamajam rīcībai nebūt nav jāatbilst visām PVN direktīvas 226. pantā norādītajām formalitātem. Tomēr PVN direktīvā nav paredzēts atskaitīt priekšnodokli rīcība neesamības gadījumā.

2) Pareizais atmaksas periods PVN atmaksas direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē ir periods, kurā nodokļa maksātāja rīcība bija šāds rīcībīns. Iesniedzītītiesai ir jānoskaidro, kad tas bija prasītās rīcība.

3) Rīcība (saskaņota vai vienpusēja) atcelšana (anulēšana) neietekmē jau radušās tiesības atskaitīt priekšnodokli un periodu, kurā tās ir jāizmanto.

4) Savienības tiesībām nav pretrunā valsts tiesiskais regulējums, kurā atmaksas periods PVN atmaksas direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē ir saistīts tikai ar nodokļa iekasējamību saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu. Papildus ir nepieciešams, lai pastāvētu

r??ins, no kura izriet maks?jamais PVN, un tam neb?t nav j?atbilst vis?m PVN direkt?vas 226. pant? nor?d?taj?m formalit?t?m.

1 Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 Padomes 2006. gada 28. novembra direkt?va (OV 2006, L 347, 1. lpp.) str?d?gaj? gad? (2015. gads) sp?k? esošaj? redakcij?.

3 Padomes 2008. gada 12. febru?ra direkt?va (OV 2006, L 44, 23. lpp.) str?d?gaj? gad? (2015. gads) sp?k? esošaj? redakcij?.

4 L?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu diemž?l nav nor?d?ts, k? konkr?ti izpaud?s neatbilst?ba un k?das k??das bija r??inos.

5 Spriedumi, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 41. punkts); 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo* (C?106/16, EU:C:2017:804, 27. punkts), un 2014. gada 9. oktobris, *Traum* (C?492/13, EU:C:2014:2267, 19. punkts).

6 Spriedumi, 2014. gada 9. oktobris, *Traum* (C?492/13, EU:C:2014:2267, 19. punkts), un 2001. gada 13. marts, *PreussenElektra* (C?379/98, EU:C:2001:160, 40. punkts).

7 Spriedumi, 2020. gada 11. j?nijs, *CHEP Equipment Pooling* (C?242/19, EU:C:2020:466, 51. punkts), un 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 35. punkts).

8 Šaj? noz?m? spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 34. punkts).

9 Šaj? noz?m? spriedumi, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C?346/19, EU:C:2020:1050, 36. punkts); 2020. gada 11. j?nijs, *CHEP Equipment Pooling* (C?242/19, EU:C:2020:466, 52. punkts); 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 36. punkts); šaj? noz?m? skat. jau spriedumu, 2012. gada 25. oktobris, *Daimler* (C?318/11 un C?319/11, EU:C:2012:666, 41. punkts).

10 Spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204).

11 Spriedums, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249).

12 Spriedums, 2018. gada 21. novembris (C?664/16, EU:C:2018:933).

13 Spriedums, 2012. gada 21. j?nijs, *Elsacom* (C?294/11, EU:C:2012:382, 33. un 34. punkts); skat. ar? spriedumu, 2019. gada 2. maijs, *Sea Chefs Cruise Services* (C?133/18, EU:C:2019:354, 39. punkts).

14 Spriedumi, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C?346/19, EU:C:2020:1050, 46. punkts); 2020. gada 18. novembris, Komisija/V?cija (PVN atmaksa – R??ini) (C?371/19, nav public?ts, EU:C:2020:936, 79. punkts); 2019. gada 2. maijs, *Sea Chefs Cruise Services* (C?133/18, EU:C:2019:354, 36. punkts), un 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 39. punkts).

15 Spriedumi, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C?346/19, EU:C:2020:1050, 47. punkts); 2020. gada 18. novembris, Komisija/V?cija (PVN atmaksa – R??ini) (C?371/19, nav public?ts, EU:C:2020:936, 80. punkts); 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*

(C-101/16, EU:C:2017:775, 41. punkts); 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. punkts); 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. punkts); 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 39. punkts); 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. punkts), un 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 63. punkts).

16 Spriedumi, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 48. punkts); 2020. gada 18. novembris, Komisija/Vācija (PVN atmaksa – Rūpniecība) (C-371/19, nav publicēts, EU:C:2020:936, 81. punkts); 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 Skat. spriedumus, 2019. gada 10. aprīlis, *PSM “K”* (C-214/18, EU:C:2019:301, 40. punkts); 2017. gada 18. maijs, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 69. punkts); 2013. gada 7. novembris, *Tulic* un *Plavo* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), un 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts).

18 Skat. arī ģenerālvokāta M. Kamposa Sančesa Bordonas [*M. Campos Sánchez-Bordona*] secinājums lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 60. punkts).

19 Par interpretācijas principu Tiesa runā spriedumā, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 43. punkts).

20 Spriedumi, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts), un 2004. gada 1. aprīlis, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. punkts).

21 Spriedumi, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts); 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. punkts); 2005. gada 21. aprīlis, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. punkts), un mani secinājumi lietā *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, 25. punkts).

22 Tas ir norādīts jau manos secinājumos lietā *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 44. un nākamie punkti).

23 Tāpat arī ģenerālvokāta M. Kamposa Sančesa Bordonas secinājumi lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64. punkts).

24 Spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf/Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 35. punkts).

25 Spriedumi, 2017. gada 15. novembris, *Geissel* un *Butin* (C-374/16 un C-375/16, EU:C:2017:867, 41. punkts), un 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 27. punkts); skat. arī manus secinājumus lietā *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, 30., 32. un 46. punkts).

26 Spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204).

27 Spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).

28 Spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 49. un 50. punkts).

- 29 Spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 42. un 43. punkts).
- 30 Spriedums, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C?95/07 un C?96/07, EU:C:2008:267, 43. punkts), arī spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 33. un n?kamie punkti).
- 31 Spriedums, 2018. gada 21. novembris (C?664/16, EU:C:2018:933).
- 32 Skat. šajā saistībā daudzus viedokļus V?cijā: Hartman, T., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung?", *NWB* 2019, 316. lpp.; Huschens, F., "Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?", *UVR* 2019, 45; Höink, C./Hudasch, C., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!", *BB* 2019, 542. lpp.; Heuermann, B., "Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?", *StBp* 2019, 85. lpp.; Schumann, M. F., "Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?", *DStR* 2019, 1191. lpp.; Weimann, R., "Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung", *AStW* 2019, 285. lpp.; Zaumseil, P., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung", *UR* 2019, 289. lpp.
- 33 Spriedums, 2018. gada 21. novembris, *V?dan* (C?664/16, EU:C:2018:933, 44. punkts – "sniegt objekt?vus pier?d?jumus", 45. punkts – "pier?d?jumi", 47. punkts – "pier?d?jums" un 48. punkts – "sniegt pier?d?jumus").
- 34 Piln?gi pareizi šajā ziņā ir norādīts spriedumā, 2018. gada 21. novembris, *V?dan* (C?664/16, EU:C:2018:933, 45. punkts – apl?se nevar aizstāt š?dus pier?d?jumus).
- 35 Tas attiecas, piemēram, uz spriedumiem, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691), un 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf?Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268).
- 36 T?pat arī ?ener?ladvok?ta M. Kamposa San?esa?Bordonas secinājumi liet? *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2017:823, 58. punkts); skat. arī manus secinājumus liet? *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2017:927, 65. un n?kamie punkti).
- 37 Spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf?Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 37. punkts).
- 38 Te ietilpst, piemēram, spriedumi, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690), un 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports u.c.* (C?271/12, EU:C:2013:297).
- 39 Spriedums, 2016. gada 28. j?lijs, *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, 47. punkts); šajā noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13, EU:C:2014:2429, 41. un 42. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

40 Spriedumi, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C?346/19, EU:C:2020:1050, 47. punkts); 2020. gada 18. novembris, Komisija/V?cija (PVN atmaksa – R??ini) (C?371/19, nav public?ts, EU:C:2020:936, 80. punkts); 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 41. punkts); 2016. gada 28. j?lijs, *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 42. punkts); 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie un Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 58. punkts); 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépít?* (C?392/09, EU:C:2010:569, 39. punkts); 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 42. punkts), un 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C?95/07 un C?96/07, EU:C:2008:267, 63. punkts).

41 Spriedumi, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 42. punkts); 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie un Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 58. un 59. punkts); šaj? noz?m? skat. ar? spriedumus, 2012. gada 1. marts, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz* (C?280/10, EU:C:2012:107, 43. punkts), tom?r atsaucoties uz apgriezto nodok?a iekas?šanu, un 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 42. punkts), ar? apgriezt?s nodok?a iekas?šanas gad?jum?.

42 Tik nep?rprotami ir preciz?ts spriedum?, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 39. un n?kamie punkti). Ar? spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 35. un 49. punkts), attiec?s uz r??inu, kura saglab?šana bija neapstr?dama, bet kur? nor?d?t? inform?cija tom?r da??ji bija neprec?za. Ar? spriedum?, 2010. gada 15. j?lijs, *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441, 45. punkts), ir min?ta s?kotn?j? r??ina saglab?šana.

43 Spriedumi, 2017. gada 15. novembris, *Geissel* un *Butin* (C?374/16 un C?375/16, EU:C:2017:867, 40. punkts), un 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 38. punkts un l?dz?gi 29. punkts (“r?c?b? ir j?b?t r??inam, kas izrakst?ts atbilstoši š?s direkt?vas 226. pantam”)). L?dz?gi ar? spriedumi, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 42. punkts), un 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 47. punkts).

44 Š?iet, ka t? uzskata ar? Tiesa (spriedums, 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépít?*, C?392/09, EU:C:2010:569, 45. punkts), kad t? nor?da, ka PVN direkt?vas 178. pants liedz noteikt papildu formalit?tes. Tad PVN direkt?vas 178. pants pats par sevi nevar b?t vienk?rši formalit?te. Ar? spriedumos, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 43. punkts), un 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 50. punkts) ir preciz?ts, ka tikai p?c tam, kad ir sa?emts r??ins ar nor?d?tu maks?jamo PVN, ir izpild?ti materi?ltiesiskie un form?lie nosac?jumi, lai var?tu atskait?t priekšnodokli.

45 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 43. punkts).

46 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 40. un n?kamie punkti).

47 Spriedums, 2010. gada 15. j?lijs, *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441, 45. punkts), l?dz?gi ar? spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C?346/19, EU:C:2020:1050, 53. un 57. punkts).

48 Skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14,

EU:C:2016:690), un 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports* u.c. (C?271/12, EU:C:2013:297).

49 Spriedum?, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 39. punkts) Tiesa skaidri norobežojas no sprieduma, 2004. gada 29. apr?lis, *Terra Baubedarf?Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 38. punkts), nor?dot, ka taj? nebija r??ina, bet spriedum? *Senatex* bija r??ins, kurš ar? kop? ar PVN tika apmaks?ts. Ar? spriedum?, 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports* u.c. (C?271/12, EU:C:2013:297, 34. un n?kamie punkti) runa bija par s?kotn?j? r??ina labojumiem.

50 Tas ir skaidri apstiprin?ts spriedum?, 2004. gada 1. apr?lis, *Bockemühl* (C?90/02, EU:C:2004:206, 47. un 51. punkts). Proti, šaj? liet? r??inam nav PVN uzlikšanas l?dzek?a funkcijas (par to detaliz?ti iepriekš 61. un n?kamajos punktos), jo pakalpojumu sniedz?jam tas nav j?maks? un t?d?j?di nav ar? j?novirza.

51 Spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C?346/19, EU:C:2020:1050, 57. punkts).

52 Spriedums, 2010. gada 15. j?lijs, *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441, 45. punkts); ar? V?cijas *Bundesfinanzhof* [Feder?l? finanšu tiesa] spriedum?, 2020. gada 22. janv?ris – XI R 10/17, *BStBl. II* 2020, 601. lpp., 18. punkts, to secina no Tiesas judikat?ras.

53 Šaj? noz?m? ar? *Bundesfinanzhof*. Skat. spriedumus, 2020. gada 12. marts – V R 48/17, *BStBl. II* 2020, 604. lpp., 23. punkts, 2020. gada 22. janv?ris – XI R 10/17, *BStBl. II* 2020, 601. lpp., 17. punkts, un 2016. gada 20. oktobris – V R 26/15, *BStBl. II* 2016, 593. lpp., 19. punkts.

54 Attiec?b? uz “atseviš?i nor?d?ta PVN” krit?riju tas izriet jau no Tiesas nol?mumiem spriedumos *Volkswagen* un *Biosafe*, kur bija r??ini, kuros nebija nor?d?ts PVN, lai var?tu atskait?t attiec?g? apm?ra priekšnodokli. Skat. spriedumus, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 42. un 43. punkts), un 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 49. un 50. punkts).

55 Te ietilpst, piem?ram, spriedumi, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690), un 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports* u.c. (C?271/12, EU:C:2013:297).

56 Par PVN direkt?vas 226. panta 6) un 7) punktu skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690); par š?s direkt?vas 226. panta 1) punktu skat. spriedumu, 2010. gada 15. j?lijs, *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441); par š?s direkt?vas 226. panta 3) punktu skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691).

57 Tas ir skaidri nor?d?ts spriedum?, 2017. gada 21. septembris, *SMS group* (C?441/16, EU:C:2017:712, 55. punkts – reiz raduš?s ties?bas atskait?t priekšnodokli saglab?jas, ja nepast?v kr?pnieciska vai ?aunpr?t?ga r?c?ba).

58 ECPAK spriedums, 2009. gada 22. janv?ris, “*Bulves*” AD pret Bulg?riju (Nr. 3991/03), 53. un n?kamie punkti.

59 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2018. gada 12. apr?lis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 37. punkts); 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 47. punkts); 2016. gada 28. j?lijs, *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, 34. un 35. punkts); 2012. gada 12. j?lijs, *EMS?Bulgaria Transport* (C?284/11, EU:C:2012:458, 64. punkts);

2010. gada 21. janvāris, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17. punkts), un 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 45. un 46. punkts).

60 Piemēram, spriedums, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, 43. un 44. punkts), Tiesa uzskata, ka pietiek ar iespēju pāršādzēt lēmumu saprātīgā termiņā. Tas ir skaidri norādīts spriedumā, 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

61 Spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, 33. un 34. punkts); skat. arī spriedumu, 2019. gada 2. maijs, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, 39. punkts).

62 Spriedumi, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 45. punkts); 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 32. punkts), un 2014. gada 6. februāris, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 46. punkts).

63 Spriedumi, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 36. punkts); 2019. gada 14. februāris, *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, 41. punkts); 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 46. punkts); 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 33. punkts); 2012. gada 21. jūnijs, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, 29. punkts); 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 48. punkts); 2010. gada 21. janvāris, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 16. punkts), un 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 44. punkts).

64 Spriedumi, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, 33. punkts); 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports u.c.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 36. punkts), un 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45. punkts).

65 Šajā nozīmē nepāprotami: spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53. un 57. punkts).