

Downloaded via the EU tax law app / web

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2016. gada 15. septembrī (*)

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

Lieta C-518/14

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

Senatex GmbH

pret

Finanzamt Hannover-Nord.

TIESA (ceturtā palāta)

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

ģenerālvokāts ģ. Bots [*Y. Bot*],

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

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

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

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

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

Tiesiskais regul?jums

Savien?bas ties?bas

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

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

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

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

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

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

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

[..].”

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

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

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

[..]”

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

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

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

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

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

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

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

[..]

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

[..].”

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

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

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

V?cijas ties?bas

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

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

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

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

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

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

piem?rošana rada papildu finansi?los izdevumus.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

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

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

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

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

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

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

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

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

apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

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

2) Kādām minimālajām prasībām ir jāatbilst koriģējamajam rīcinam, lai tam varētu būt atpakaļejošs spēks? Vai sūkotnējā rīcinā jau ir jānorāda nodokļu maksājuma numurs vai PVN reģistrācijas numurs vai tas ar šādu norādi var tikt papildināts vēlāk, radot sekas, ka tiek atstāta spēkā priekšnodokļa samaksāta nodokļa atskaitēšana, kas tikusi veikta atbilstoši sūkotnējam rīcinam?

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

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

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

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

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

29 Saistībā ar formālajiem tiesību uz atskaitēšanu īstenošanas nosacījumiem no Direktīvas 2006/112 178. panta a) punkta izriet, ka, lai izmantotu šīs tiesības, [attiecīgās personas] rīcībā ir jābūt rīcinām, kas izrakstīti atbilstoši šīs direktīvas 226. pantam (šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 1. marts, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siawicz*, C?280/10, EU:C:2012:107, 41. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 29. punkts). Saskaņā ar minētās direktīvas 226. panta 3. punktu rīcināt ir jānorāda PVN reģistrācijas numurs, ar kuru nodokļu maksātājs veicis preču piegādi vai sniedzis pakalpojumus.

30 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka Direktīvas 2006/112 226. panta 3. punktā paredzētais PVN reģistrācijas numurs saskaņā ar pamatlietu aplūkotajos rīcinātos un norīcinātos nebija norādīts, šo numuru *Senatex* iekārtā tikai vairākus gadus pēc šo dokumentu izdošanas datuma. Netiek apstrīdēts, ka šajos rīcinātos un norīcinātos bija iekārtā cita šajā pantā paredzētā obligātā informācija.

31 Iesniedzējtiesa vaicā, vai Direktīvai 2006/112 nav pretrunā pamatlietu aplūkotais valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitēšanu šādos apstākļos var tikt īstenotas tikai attiecībā uz to gadu, kurā ticis koriģēts saskaņā ar rīcinātos, nevis attiecībā uz gadu, kurā šis rīcinātos ticis izrakstīts.

32 Vispirms ir jānorāda, ka Direktīva 2006/112 ir paredzēta iespēja koriģēt rīcinātu, kurā nav iekārtā konkrētas obligātas norādes. Tas izriet no šīs direktīvas 219. panta, kurā ir norādīts, ka "jebkuru dokumentu vai paziņojumu, kas groza saskaņā ar rīcinātu un paši un nepārrēķināti attiecas uz to, pielīdzina rīcinātam".

33 Nav strīda par to, ka pamatlietu aplūkotie rīcināti ir tikuši atbilstoši koriģēti.

34 Turklāt Tiesa patiešām 2010. gada 15. jūlijā spriedumā *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441), kā arī 2013. gada 8. maijā spriedumā *Petroma Transports u.c.* (C?271/12, EU:C:2013:297) ir apstiprinājusi, ka Direktīva 2006/112 neizslēdz koriģēt kādā dāvinus rīcinātus. Tomēr, kā enerģētiskās norādījums savu secinājumu 36. un 37. punktā, Tiesa šajos spriedumos nav aplūkojusi jautājumu par šādas korekcijas iedarbību laikā attiecībā uz tiesību uz PVN atskaitēšanu īstenošanu.

35 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 179. panta pirmajai daļai atskaitēšana parasti tiek veikta, no kopējās nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot PVN summu, "par kuru tajā pašā periodā atbilstīgi 178. panta noteikumiem radušās un ir īstenojamas atskaitēšanas tiesības". No tā izriet, ka principā tiesības uz PVN atskaitēšanu ir jāīsteno tajā laikā, kurā, pirmkārt, šīs tiesības ir radušās un, otrkārt, kurā nodokļu maksātāja rīcībā ir rīcinātos (šajā ziņā skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel*, C?152/02, EU:C:2004:268, 34. punkts).

36 Valstij valdība uzskata, ka koriģējot rīcinātu, pievienojot PVN reģistrācijas numuru, kura nav bijis saskaņā ar izrakstītajā rīcinātā, prasība par to, lai būtu rīcinātos, kurā ir norādīts PVN reģistrācijas numurs, ir izpildīta tikai šīs korekcijas brīdī, tādējādi saskaņā ar Direktīvas 2006/112 178. un 179. pantu tiesības uz PVN atskaitēšanu var tikt īstenotas tikai korekcijas brīdī.

37 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz PVN atskaitēšanu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas, un ka šīs tiesības nekavējoties ir izmantojamas attiecībā uz visiem ar ienākšajiem darījumiem saistītajiem nodokļiem (šajā ziņā

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

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

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

40 Ceturkārt, pati Vācijas valdība tiesas sēdē atzina, ka atsevišķos gadījumos vāļkā rēķina korekcija, piemēram, lai labotu kādu tajā norādītajā PVN reģistrācijas numurā, neliedz īstenot tiesības uz atskaitēšanu attiecībā uz gadu, kurā rēķins ticis izrakstīts. Turpretī šā valdība nav norādījusi pārliecināšus iemeslus šādu apstākļu nošīršanai no pamatlītas apstākļiem.

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

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

43 ēmot vāļ iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka

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

Par trešo jautājumu

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

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

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

47 Šajos apstākļos uz trešo jautājumu nav jāatbild.

Tiesāšanās izdevumi

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturto palātu) nospriež:

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.