



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. rugsėjo 15 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — 167 straipsnis, 178 straipsnio a punktas, 179 straipsnis ir 226 straipsnio 3 punktas — Sumokėto pirkimo mokesčio atskaita — Sąskaitų faktūrų išrašymas be mokesčių mokėtojo ir be PVM mokėtojo kodo — Valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos neleidžiama sąskaitos faktūros ištaisyti ex tunc“

Byloje C-518/14

dėl 2014 m. liepos 3 d. *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. lapkričio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Senatex GmbH

prieš

Finanzamt Hannover-Nord

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (pranešėjas) ir K. Jürimäe,

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. sausio 14 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Senatex GmbH*, atstovaujamos *Prozessbevollmächtigter* D. Hippke ir *Rechtsanwalt* A. Hüttl,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir M. Owsiany-Hornung,

susipažinęs su 2016 m. vasario 17 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Senatex GmbH* ir *Finanzamt Hannover-Nord* (Šiaurės Hanoverio mokesčių inspekcija, Vokietija, toliau – mokesčių inspekcija) ginčą dėl mokesčių inspekcijos atsisakymo leisti atskaityti *Senatex* sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM) už metus, kuriais buvo išrašytos jos turimos sąskaitos faktūros, nes pradinės sąskaitos faktūros neatitiko nacionalinės mokesčių teisės aktų reikalavimų.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal Direktyvos 2006/112 63 straipsnį:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

- 4 Šios direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

- 5 Pagal minėtos direktyvos 168 straipsnį:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

- 6 Tos pačios direktyvos 178 straipsnyje numatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

- a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

- 7 Direktyvos 2006/112 179 straipsnis išdėstytas taip:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdančys apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise į atskaitą tik tiekimo metu.“

8 Šios direktyvos 219 straipsnyje nustatyta:

„Bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakeičia arba kuriame konkrečiai ir vienareikšmiškai nurodoma pirminė sąskaita faktūra, laikomas sąskaita faktūra.“

9 Pagal šios direktyvos 226 straipsnį:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

3) 214 straipsnyje nurodytas PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas apmokestinamasis asmuo tiekė prekes ar teikė paslaugas;

<...>“

10 Šios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Vokietijos teisė

11 Pagal *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkto pirmą sakinį verslininkas kaip sumokėtą pirkimo mokestį gali atskaityti pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko, vykdančio veiklą, patiektas prekes ir suteiktas kitas paslaugas (pirkimo mokesčiai).

12 *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkto antrame sakinyje nurodyta, kad jeigu verslininkas nori pasinaudoti teise į PVM atskaitą, jis turi turėti sąskaitą faktūrą, išrašytą pagal *UStG* 14 ir 14a straipsnių reikalavimus. Tokioje sąskaitoje faktūroje, be kita ko, turi būti visi *UStG* 14 straipsnio 4 dalies 1–9 punktuose išvardyti rekvizitai.

13 Pagal nusistovėjusią *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) praktiką sumokėtas pirkimo mokestis gali būti atskaitytas tik už apmokestinamąjį laikotarpį, kurį yra įvykdomos visos esminės šios teisės įgyvendinimo sąlygos, kaip tai suprantama pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį.

14 *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (*UStG* įgyvendinimo reglamentas) 31 straipsnio 5 dalyje bendrai nustatyta, kad sąskaitą faktūrą galima ištaisyti, jeigu joje nurodyti ne visi *UStG* 14 straipsnio 4 dalyje arba 14a straipsnyje numatyti duomenys arba jeigu sąskaitos faktūros duomenys neteisingi.

Šiuo tikslu pakanka pateikti trūkstamus arba ištaisyti neteisingus duomenis dokumentu, kuriame konkrečiai ir aiškiai nurodyta sąskaita faktūra. Šio ištaisymo dokumento formai ir turiniui taikomi tie patys *UStG* 14 straipsnio reikalavimai.

- 15 Tais atvejais, kai neteisingai arba nepagrįstai nurodytas PVM, *UStG* 14c straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta pagal analogiją taikyti *UStG* 17 straipsnio 1 dalį. Pagal šią nuostatą sąskaitų faktūrų ištaisyimas galioja ne atgaline data, o tuo laikotarpiu, kada jos adresatui pateikiama ištaisyta sąskaita faktūra arba patenkinamas prašymas dėl ištaisymo po to, kai buvo pašalinta mokestinių pajamų praradimo rizika.
- 16 Jeigu dėl tam tikrų trūkstamų arba neteisingų sąskaitos faktūros duomenų taikyti PVM atskaitos neleidžiama, teisė į PVM atskaitą pagal Vokietijos teisę gali atsirasti ištaisius sąskaitą faktūrą jos ištaisymo momentu. Šiuo atveju, jeigu mokesčių institucijos pajamos iš PVM lieka tokios pačios, *Abgabenordnung* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 233a straipsnyje numatytų delspinigių taikymas reiškia papildomą finansinę našta.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 17 *Senatex* eksploatuoja didmeninės prekybos tekstilės gaminius įmonę. Kiekvienoje iš savo mokesčių deklaracijų už 2008–2011 m. ji nurodo pirkimo PVM atskaitą pagal komisinių savo prekybos agentams sumokėjimo ataskaitas ir reklamos kūrėjo išrašytas sąskaitas faktūras.
- 18 Siekdama patikrinti *Senatex* mokesčių deklaracijų už 2008–2011 m. pagrįstumą 2013 m. sausio 21 d. mokesčių inspekcija nusprendė nuo 2013 m. vasario 11 d. iki gegužės 17 d. atlikti patikrinimą vietoje. Per šį patikrinimą mokesčių inspekcija nusprendė, kad pirkimo PVM, sumokėto pagal *Senatex* komisinių savo prekybos agentams sumokėjimo ataskaitas, atskaita negalima, nes tokios atskaitos nėra tinkamos sąskaitos faktūros, kaip jos suprantamos pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dalį ir 14 straipsnio 4 dalį. Iš tiesų, anot šios inspekcijos, šiuose dokumentuose, ar tai būtų komisinių atskaitos, ar jų priedai, nebuvo nurodytas jų gavėjo mokesčių mokėtojo kodas arba PVM mokėtojo kodas. Be to, minėtose atskaitose nebuvo nurodytas joks kitas dokumentas, iš kurio būtų galima sužinoti šią informaciją. Dėl tų pačių priežasčių mokesčių inspekcija nustatė, kad atskaita, atlikta pagal reklamos kūrėjo išrašytas sąskaitas faktūras, negalėjo būti leidžiama.
- 19 2013 m. gegužės 2 d., kai dar vyko patikrinimas vietoje, *Senatex* ištaisė komisinių savo prekybos agentams sumokėjimo ataskaitas už 2009–2011 m. taip, kad jose buvo papildomai nurodytas kiekvieno prekybos agento mokesčių mokėtojo arba PVM mokėtojo kodas. Taip pat tą pačią dieną, t. y. dar patikrinimo vietoje metu, atitinkamai buvo ištaisytos ir už 2009–2011 m. išrašytos reklamos kūrėjo sąskaitos faktūros.
- 20 Nepaisydama šių aplinkybių, 2013 m. liepos 2 d. mokesčių inspekcija priėmė pranešimų apie mokėtiną mokestį už 2008–2011 m. pakeitimus, kuriuose remdamasi išvadomis, padarytomis atlikus patikrinimą vietoje, sumažino PVM sumas, kurias *Senatex* galėjo atskaityti, nes minėtais metais nebuvo įgyvendintos šios atskaitos sąlygos, jos buvo įvykdytos tik ištaisius sąskaitas faktūras, t. y. 2013 m.
- 21 2013 m. liepos 19 d. laišku *Senatex* pateikė skundą dėl šių pranešimų apie mokėtiną mokestį. Per skundo nagrinėjimo procedūrą paaiškėjo, kad *Senatex* neištaisė komisinių sumokėjimo atskaitų už 2008 m., su kuriomis buvo susiję šie pranešimai apie mokėtiną mokestį. Todėl tik 2014 m. vasario 11 d. ši bendrovė ištaisė komisinių savo prekybos agentams sumokėjimo ataskaitas už 2008 m. ir reklamos kūrėjo išrašytas sąskaitas faktūras, jas papildydama jų mokesčių mokėtojo arba PVM mokėtojo kodu.

- 22 2014 m. kovo 3 d. mokesčių inspekcija atmetė *Senatex* skundą ir toliau laikėsi nuomonės, kad dėl to, jog PVM atskaitos sąlygos buvo įgyvendintos tik tuo metu, kai buvo ištaisytos sąskaitos faktūros, t. y. 2013 ir 2014 m., sąskaitos faktūros ištaisyimas negalėjo galioti atgaline data, kai buvo teikiamos paslaugos, kurios yra šio dokumento objektas.
- 23 2014 m. kovo 5 d. *Senatex* šį sprendimą apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija). *Senatex* teigia, kad jos atlikti ištaisymai galioja atgaline data, nes jie buvo atlikti prieš priimant galutinį administracinį sprendimą, t. y. 2014 m. kovo 3 d. mokesčių inspekcijos sprendimą atmesti jos skundą. Taigi savo skundu *Senatex* prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo panaikinti už 2008–2011 m. mokesčių inspekcijos pateiktus pranešimų apie mokėtiną mokestį pakeitimus.
- 24 Tokiomis aplinkybėmis *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar [2004 m. balandžio 29 d.] Sprendime *Terra Baubedarf-Handel* [C-152/02, EU:C:204:268] Teisingumo Teismo nustatytas sąskaitos faktūros išrašymo pirmą kartą galiojimas *ex nunc* tokiu atveju, kaip nagrinėjamas šioje byloje, kai neišsami sąskaita faktūra papildoma, po [2010 m. liepos 15 d.] Sprendimo *Pannon Gép Centrum* [C-368/09, EU:C:2010:441] ir [2013 m. gegužės 8 d.] Sprendimo *Petroma Transports ir kt.* [C-271/12, EU:C:2013:297] nebelaikomas absoliučiu tiek, kiek Teisingumo Teismas tokiu atveju galiausiai siekė leisti galiojimą atgaline data?
2. Kokie turi būti minimalūs taisytinos sąskaitos faktūros reikalavimai, kad ji galėtų galioti atgaline data? Ar pradinėje sąskaitoje faktūroje jau privalo būti nurodytas mokesčių mokėtojo kodas arba PVM mokėtojo kodas, ar jie gali būti įrašyti vėliau, paliekant teisę į pradinėje sąskaitoje faktūroje nurodyto sumokėto pirkimo mokesčio atskaitą?
3. Ar sąskaitos faktūros ištaisyimas gali būti laikomas atliktu dar laiku, jeigu sąskaita faktūra ištaisyta tik per administracinio skundo, pateikto dėl mokesčių institucijos sprendimo (pranešimo apie mokėtiną mokestį pakeitimo), nagrinėjimo procedūrą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

- 25 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Direktyvos 2006/112 167 straipsnį, 178 straipsnio a punktą, 179 straipsnį ir 226 straipsnio 3 punktą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos sąskaitos faktūros ištaisyimas, nurodant privalomą rekvizitą, t. y. PVM mokėtojo kodą, negalioja atgaline data, todėl teise į PVM atskaitą pagal ištaisytą sąskaitą faktūrą galima pasinaudoti ne už tuos metus, kai buvo išrašyta pradinė sąskaita faktūra, bet už metus, kai ji buvo ištaisyta.
- 26 Primintina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir gautas paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principas (2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 23 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

- 27 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultata, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 27 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 28 Pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį teisė į atskaitą įgyjama atsiradus prievolei apskaičiuoti mokesį. Šios teisės atsiradimo materialiosios sąlygos išvardytos minėtos direktyvos 168 straipsnio a punkte. Taigi, kad būtų galima pasinaudoti šia teise, reikia, pirma, kad suinteresuotasis asmuo būtų apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal minėtą direktyvą, ir, antra, kad prekės ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, būtų naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir kad šios įsigytos prekės ar paslaugos būtų patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 28 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 29 Dėl teisės į atskaitą formalių sąlygų iš Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkto matyti, kad siekiant pasinaudoti šia teise reikia turėti sąskaitą faktūrą, išrašytą pagal šios direktyvos 226 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, 41 punktą ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 28 punktą). Pagal minėtos direktyvos 226 straipsnio 3 punktą sąskaitoje faktūroje, be kita ko, turi būti nurodytas PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas apmokestinamasis asmuo tiekė prekes ar teikė paslaugas.
- 30 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos sąskaitose faktūrose ir komisinių sumokėjimo ataskaitose iš pradžių nebuvo nurodytas PVM mokėtojo kodas, numatytas Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 3 punkte; šį kodą *Senatex* nurodė tik praėjus keleriems metams nuo šių dokumentų išrašymo. Neginčijama, kad šiose sąskaitose faktūrose ir komisinių sumokėjimo ataskaitose buvo nurodyta kita šiame straipsnyje numatyta privaloma informacija.
- 31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar Direktyva 2006/112 draudžia nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis teisė į PVM atskaitą galima pasinaudoti tik už tuos metus, kai pradinė sąskaita faktūra buvo ištaisyta, o ne už metus, kai ši sąskaita faktūra išrašyta.
- 32 Pirmiausia pažymėtina, kad Direktyvoje 2006/112 numatyta galimybė ištaisyti sąskaitą faktūrą, jeigu joje nepaminėti tam tikri privalomi rekvizitai. Tai matyti iš šios direktyvos 219 straipsnio, pagal kurį „bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakeičia arba kuriame konkrečiai ir vienareikšmiškai nurodoma pirminė sąskaita faktūra, laikomas sąskaita faktūra“.
- 33 Neginčijama, kad atitinkamos sąskaitos faktūros pagrindinėje byloje buvo tinkamai ištaisytos.
- 34 Be to, 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441) 43 punkte ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297) 34 punkte Teisingumo Teismas tikrai patvirtino, kad Direktyvoje 2006/112 nedraudžiama ištaisyti neteisingų sąskaitų faktūrų. Vis dėlto, kaip išvados 36 ir 37 punktuose nurodė generalinis advokatas, šiuose sprendimuose Teisingumo Teismas nenagrinėjo klausimo dėl tokio ištaisymo pasekmės laiko atžvilgiu siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą.
- 35 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 179 straipsnio pirmą pastraipą bendrai atskaita įgyvendinama iš mokesčio sumos, mokėtiną per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atimant PVM sumą, „į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį [apmokestinamasis asmuo] įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį“. Darytina išvada, kad teisė į PVM atskaitą turi būti iš esmės įgyvendinama tuo

- laikotarpiu, kai, pirma, ši teisė atsirado ir, antra, apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, 34 punktą).
- 36 Anot Vokietijos vyriausybės, kai sąskaita faktūra ištaisoma pridodant PVM mokėtojo kodą, kurio trūko pradinėje sąskaitoje faktūroje, reikalavimas, kad sąskaitoje faktūroje būtų nurodytas PVM mokėtojo kodas, įgyvendinamas tik šio ištaisymo momentu, todėl pagal Direktyvos 2006/112 178 ir 179 straipsnius teise į PVM atskaitą galima pasinaudoti tik ištaisymo momentu.
- 37 Šiuo klausimu primintina, kad, pirma, Teisingumo Teismas daug kartų yra nusprendęs, jog Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į PVM atskaitą yra PVM sistemos dalis ir iš principo ji negali būti ribojama; taip pat ši teisė nedelsiant galioja visiems mokesčiams, taikomiems pirkimo sandoriams (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Kaip priminta šio sprendimo 27 punkte, atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Vis dėlto nacionalinės teisės aktais, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos taikomi delspinigiai už PVM sumas, kurios remiantis jais laikomos mokėtinomis prieš ištaisant pradinę sąskaitą faktūrą, sukuriama dėl PVM kylanti mokesčių našta šiai ekonominei veiklai, kuriai pagal PVM bendrą sistemą vis dėlto užtikrinamas šio mokesčio neutralumas.
- 38 Antra, Teisingumo Teismas nusprendė, jog pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminės sąlygos įvykdytos, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių sąlygų (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką ir 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, 43 punktą). Taigi, kaip jau buvo priminta šio sprendimo 29 punkte, sąskaitos faktūros, kurioje nurodyta Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje numatyta informacija, turėjimas yra formali sąlyga, o ne esminė teisės į PVM atskaitą sąlyga.
- 39 Trečia, nors 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268) 38 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad teise į atskaitą turi būti pasinaudota tuo deklaravimo laikotarpiu, kada yra atliktas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas ir apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą, primintina, jog byla, kurioje priimtas šis sprendimas, buvo susijusi su įmone, kuri neturėjo sąskaitos faktūros tuo momentu, kai pasinaudojo teise į atskaitą, todėl Teisingumo Teismas nesprenė dėl pradinės sąskaitos faktūros ištaisymo pasekmių laiko atžvilgiu. Taigi, kaip išvados 39 punkte nurodė generalinis advokatas, ta byla skiriasi nuo pagrindinės bylos tuo, kad *Senatex* turėjo sąskaitas faktūras tuo metu, kai pasinaudojo teise į PVM atskaitą ir sumokėjo pirkimo PVM.
- 40 Ketvirta, per posėdį pati Vokietijos vyriausybė pripažino, kad tam tikromis aplinkybėmis vėlesnis sąskaitos faktūros ištaisyimas, pavyzdžiui, kai siekiama ištaisyti klaidą, padarytą joje nurodytame PVM mokėtojo kode, nekliudo pasinaudoti teise į atskaitą už metus, kai buvo išrašyta sąskaita faktūra. Tačiau ši vyriausybė nepateikia įtikinamų priežasčių, kodėl reikia atskirti tokias aplinkybes nuo pagrindinės bylos aplinkybių.
- 41 Galiausiai, reikia patikslinti, kad valstybės narės gali numatyti sankcijas už formalių sąlygų, susijusių su pasinaudojimu teise į PVM atskaitą, nesilaikymą. Pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį valstybės narės gali imtis priemonių, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui su sąlyga, kad šios priemonės neviršytų to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir nekeltų grėsmės PVM neutralumui (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 62 punktą).

- 42 Per posėdį Vokietijos vyriausybė nurodė, kad teisės į PVM atskaitą atidėjimas iki metų, kai bus ištaisyta sąskaita faktūra, reiškė sankciją. Tačiau, siekiant nubausti už formalių reikalavimų nesilaikymą, galima numatyti kitų sankcijų nei atsisakymas suteikti teisę į mokesčio atskaitą už tuos metus, kai išrašyta sąskaita faktūra, pavyzdžiui, skirti baudą arba numatyti piniginę sankciją, proporcingą pažeidimo sunkumui (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 63 punktą). Be to, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus ši teisė atidedama ir dėl to bet kuriuo atveju taikomi delspinigiai, neatsižvelgiant į aplinkybes, dėl kurių turi būti taisoma pradinė sąskaita faktūra, o tai viršija tai, kas būtina pirma minėtame šio sprendimo punkte nurodytiems tikslams pasiekti.
- 43 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, 178 straipsnio a punktas, 179 straipsnis ir 226 straipsnio 3 punktas aiškintini taip, kad jais draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos sąskaitos faktūros ištaisyimas nurodant privalomą rekvizitą, t. y. PVM mokėtojo kodą, negalioja atgaline data, todėl teise į atskaitą pagal ištaisytą sąskaitą faktūrą galima pasinaudoti ne už metus, kai buvo išrašyta pradinė sąskaita faktūra, o tais metais, kai ji buvo ištaisyta.

Dėl trečiojo klausimo

- 44 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas teiraujasi, ar Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus ar praktiką, pagal kurią teisė į PVM atskaitą apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama, jeigu sąskaita faktūra ištaisyta, kai mokesčių institucijos jau yra priėmusios sprendimą neleisti atskaityti PVM.
- 45 Šiuo klausimu iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar mokesčių institucijos gali nuspręsti, kad sąskaitos faktūros ištaisyimas, susijęs su privalomu rekvizitu, t. y. PVM mokėtojo kodu, yra pavėluotas, kai ši sąskaita faktūra ištaisyta tik šioms institucijoms priėmus sprendimą neleisti atskaityti PVM.
- 46 Iš Vokietijos vyriausybės ir *Senatex* pastabų aiškiai matyti, kad pagrindinėje byloje mokesčių inspekcija aiškiai išreiškė savo ketinimą priimti *Senatex* pateiktas ištaisytas sąskaitas faktūras, todėl nemano, jog *Senatex* ištaisymai yra pavėluoti.
- 47 Šiomis aplinkybėmis nereikia atsakyti į trečiąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167 straipsnį, 178 straipsnio a punktą, 179 straipsnį ir 226 straipsnio 3 punktą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos sąskaitos faktūros ištaisyimas nurodant privalomą rekvizitą, t. y. pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą, negalioja atgaline data, todėl teise į šio mokesčio atskaitą pagal ištaisytą sąskaitą faktūrą galima pasinaudoti ne už metus, kai buvo išrašyta pradinė sąskaita faktūra, o už metus, kai ji buvo ištaisyta.

Parašai.