



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2017. gada 15. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 168. panta a) punkts, 178. punkta a) punkts un 226. panta 5. punkts – Priekšnodokļa atskaitīšana – Rēķinos obligāti norādāmas ziņas – Nodokļa maksātāja tiesiskā paļāvība par tiesību uz nodokļa atskaitīšanu nosacījumu izpildi

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

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar lēmumiem, kas pieņemti 2016. gada 6. aprīlī un Tiesā reģistrēti 2016. gada 7. jūlijā, tiesvedībās

Rochus Geissel, likvidējamās *RGEX GmbH i.L.* administrators,

pret

Finanzamt Neuss (C-374/16)

un

Finanzamt Bergisch Gladbach

pret

Igor Butin (C-375/16).

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši E. Levits (referents), E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], M. Bergere [*M. Berger*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerālvokāts N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *I. Butin* vārdā – *L. Rodenbach*, *Rechtsanwalt*,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *R. Kanitz*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

- Austrijas valdības vārdā – *G. Eberhard*, pārstāvis,
 - Eiropas Komisijas vārdā – *M. Wasmeier* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāvji,
- noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 5. jūlija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. panta a) punktu, 178. panta a) punktu un 226. panta 5. punktu.
- 2 Šie lūgumi tika iesniegti šādās tiesvedībās: pirmkārt, starp *Rochus Geissel*, likvidējamās *RGEX GmbH i.L.* administratoru, un *Finanzamt Neuss* (Neisas Nodokļu iestāde, Vācija) un, otrkārt, starp *Finanzamt Bergisch Gladbach* (Bergišgladbahas Nodokļu iestāde, Vācija) un *Igor Butin* par šo finanšu iestāžu atteikumu ļaut atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas samaksāts kā priekšnodoklis, pamatojoties uz rēķiniem, kuros ir norādīta adrese, kurā ar rēķinu izsniedzēju var sazināties pa pastu, bet kurā tas neveic nekādu saimniecisko darbību.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 168. pantā ir noteikts:

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

 - a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”
- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 178. pantu:

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

 - a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

5 Minētās direktīvas 220. pantā ir paredzēts:

“Ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka – vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs – izsniedz rēķinu par šādiem darījumiem:

1) preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veicis citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..].”

6 PVN direktīvas 226. pantā ir noteikts:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašo[s] noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

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

[..].”

7 Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmītās direktīvas 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV 1986, L 326, 40. lpp.), 1. pantā ir noteikts, ka šajā direktīvā “nodokļiem pakļauta persona, kas nav reģistrēta [Kopienā]” ir persona Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 4. panta 1. punkta nozīmē, kam Trīspadsmītās direktīvas 86/560 3. panta 1. punktā minētajā laikposmā šajā teritorijā nav bijusi nedz saimnieciskas darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana, nedz arī, ja neeksistē šāda saimnieciskas darbības vieta vai pastāvīgs uzņēmums, pastāvīga dzīvesvieta vai parasta uzturēšanās vieta un kas tajā pašā laikā nav piegādājusi nekādas preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti šīs direktīvas 2. pantā minētajā valstī, izņemot dažus izņēmuma gadījumus.

Vācijas tiesības

8 *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetu faktiem (turpmāk tekstā – “*UStG*”), 14. pantā ir noteikts:

“1. Rēķins ir jebkurš dokuments, uz kura pamata tiek veikti norēķini par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu neatkarīgi no tā, ar kādu nosaukumu šis dokuments tiek apzīmēts komercpraksē. Ir jānodrošina, lai rēķina izcelsme būtu autentiska, tā saturs – pilnīgs un salasāms. Izcelsmes autentiskums ietver rēķina izrakstītāja identitātes apliecinājumu [..].

[..]

4. Rēķinā obligāti ir jānorāda šādas ziņas:

1) piegādātāja uzņēmuma un saņēmēja uzņēmuma pilns vārds vai nosaukums un pilna adrese; [..]

[..].”

- 9 *UStG* 15. panta 1. punktā ir noteikts:

“Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu maksājamu nodokli par preču un pakalpojumu piegādēm, ko tā uzņēmumam ir veicis cits uzņēmējs. Priekšnodokļa atskaitīšana ir iespējama ar nosacījumu, ka uzņēmēja rīcībā ir atbilstoši [*UStG*] 14. un 14.a pantam izsniegts rēķins [..].

[..]”

- 10 Lai izpildītu *UStG* 14. panta 4. punkta pirmā teikuma 1) punkta nosacījumus, saskaņā ar *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Apgrozījuma nodokļa piemērošanas noteikumi) 31. panta 2. punktu ir pietiekami, ja, pamatojoties uz rēķinā norādītajām ziņām, var skaidri konstatēt gan piegādātāja uzņēmuma, gan saņēmēja uzņēmuma vārdu vai nosaukumu un adresi.
- 11 *Abgabenordnung* (Nodokļu kodekss, turpmāk tekstā – “AO”) 163. pantā “Atkāpes nodokļa noteikšanā taisnīguma apsvērumu dēļ” ir noteikts:

“Situācijā, kad nodokļu iekasēšana konkrētajā gadījumā ir vērtējama kā netaisnīga, var aprēķināt mazākus nodokļus un, aprēķinot nodokļus, neņemt vērā nodokļu bāzes, kas palielina maksājamus nodokļus. Ar nodokļa maksātāja piekrišanu, apliekot ar nodokli ienākumus, ir pieļaujams, ka tādas atsevišķas nodokļa bāzes, kas palielina nodokļa summu, nodokļa apmēra noteikšanā tiek ņemtas vērā tikai vēlāk, savukārt tādas, kas samazina nodokļa summu, tiek ņemtas vērā agrāk. Pasākums taisnīguma apsvērumu dēļ var tikt apvienots ar lēmumu par nodokļa apmēra noteikšanu.”

- 12 AO 227. pantā ir paredzēts:

“Nodokļu iestādes var pilnībā vai daļēji atteikties no prasījumiem, kas izriet no nodokļu parādiem, ja to iekasēšana, ņemot vērā konkrētā gadījuma apstākļus, būtu netaisnīga; ar tādiem pašiem nosacījumiem var tikt veikta jau samaksāto summu atmaksāšana vai ieskaitīšana.”

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-374/16

- 13 *RGEX* ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kura 2008. gadā, par kuru ir pamatlīta, nodarbojās ar transportlīdzekļu tirdzniecību. Sabiedrība tika izveidota 2007. gada decembrī, bet kopš 2015. gada tā ir likvidācijas procesā. Sabiedrības vienīgais dalībnieks un valdes loceklis *R. Geissel* tagad to pārstāv kā likvidators.
- 14 PVN deklarācijā par 2008. gadu *RGEX* deklarēja tostarp no nodokļa atbrīvotas transportlīdzekļu piegādes Savienības iekšienē un priekšnodokļa atskaitījumus EUR 1 985 443,42 apmērā, kas attiecās uz 122 transportlīdzekļiem, kuri tika iegādāti no *EXTEL GmbH*.
- 15 Neisas Nodokļu iestāde nepieņēma *RGEX* deklarāciju un ar 2010. gada 31. augusta lēmumu, pamatojoties uz divās īpašās PVN pārbaudēs izdarītajiem konstatējumiem, noteica maksājamo PVN summu par 2008. gadu. Šī pārvalde uzskatīja, ka transportlīdzekļu piegādes uz Spāniju, kas tika deklarētas kā no nodokļa atbrīvotas piegādes, esot apliekamas ar nodokli, jo attiecīgie transportlīdzekļi faktiski neesot nogādāti Spānijā, bet gan laisti tirgū Vācijā. Minētā iestāde vēl uzskatīja, ka, pamatojoties uz *EXTEL* izsniegtajiem rēķiniem, samaksātās priekšnodokļa summas neesot atskaitāmas, jo šī sabiedrība esot “fiktīva sabiedrība”, kuras sēdeklis neesot rēķinos norādītajā adresē.

- 16 Pēc šī lēmuma nesekmīgas apstrīdēšanas *RGEX* vērsās *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa, Vācija), kas tās prasību apmierināja attiecībā uz viena transportlīdzekļa aplikšanu ar nodokli, bet pārējā daļā noraidīja kā nepamatotu.
- 17 *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) tostarp konstatēja, ka, lai arī *EXTEL* sēdeklis tiešām bija rēķinos norādītajā adresē, tā tomēr esot bijusi vienkārša pastkastītes adrese. Šajā vietā ar *EXTEL* esot iespējams sazināties tikai pa pastu. Šī sabiedrība minētajā adresē neveicot nekādu komercdarbību.
- 18 Minētā tiesa noraidīja argumentus par apgalvoto *RGEX* tiesisko paļāvību attiecībā uz *EXTEL* izsniegtajos rēķinos norādītās adreses pareizību. Tiesiskās paļāvības aizsardzības princips varot tikt ņemts vērā nevis nodokļa noteikšanas laikā, bet gan tikai, ja nepieciešams, taisnīguma apsvērumu dēļ veikta pasākuma ietvaros AO 163. un 227. panta izpratnē.
- 19 *R. Geissel* kā likvidējamās *RGEX* administrators šo *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) spriedumu pārsūdzēja *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija), apgalvodams, ka “adrese” *UStG* 14. panta 4. punkta pirmā teikuma 1) punkta un PVN direktīvas 226. panta 5. punkta izpratnē ir paredzēta, lai identificētu rēķina izsniedzēju, un paredz tikai iespēju sazināties pa pastu.
- 20 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar valsts tiesībām *RGEX* nav pamata prasīt priekšnodokļa atskaitījumu, pamatojoties uz *EXTEL* izsniegtajiem rēķiniem, jo tā rēķinos norādītajā adresē neveic nekādu saimniecisko darbību. Lēmumā, kas pieņemts lietā par paralēlu prasību, iesniedzējtiesa esot nolēmusi, ka “pilna adrese” *UStG* 14. panta 4. punkta pirmā teikuma 1) punkta izpratnē nozīmē, ka uzņēmējs tajā veic savu saimniecisko darbību. Lai arī saskaņā ar valsts tiesībās paredzētu administratīvu instrukciju nodokļu iestādei esot pietiekami, ja pastkastīte vai pasta indekss *CEDEX* “ir identiski adreses vietai”, šāda instrukcija tiesai neesot saistoša.
- 21 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai rēķinā, kas vajadzīgs, lai izmantotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu atbilstoši [PVN] direktīvas 168. panta a) punktam, to lasot kopā ar 178. panta a) punktu, ir iekļauta “adrese” minētās direktīvas 226. panta 5. punkta izpratnē, ja [piegādātājs uzņēmums] par [veikto piegādi] izsniegtajā rēķinā norāda adresi, kas gan ir viņam adresētu pasta sūtījumu saņemšanas adrese, bet kurā viņš neveic saimniecisko darbību?
- 2) Vai, ievērojot efektivitātes principu, [PVN] direktīvas 168. panta a) punkts, to lasot kopā ar 178. panta a) punktu, liedz īstenot tādu valsts praksi, kas [piegādes] saņēmēja labu ticību saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumu izpildi ņem vērā tikai īpašā taisnīguma pārbaudes procedūrā, ko veic ārpus nodokļa aprēķina procedūras? Vai šajā ziņā var atsaukties uz [PVN] direktīvas 168. panta a) punktu, to lasot kopā ar 178. panta a) punktu?”

Lieta C-375/16

- 22 2009.–2011. gadā *I. Butin*, transportlīdzekļu tirgotājs Vācijā, PVN priekšnodokļa atskaitīšanas nolūkā iesniedza rēķinus par vairākiem transportlīdzekļiem, kurus tas iegādājās no uzņēmuma *Z* un kuri bija paredzēti tālākpārdošanai. Daļa transportlīdzekļu tika nodoti *I. Butin* vai viņa darbiniekiem vietā, kurā atradās *Z* juridiskā adrese, lai arī *Z* šajā adresē neveica tirdzniecību, un daļa transportlīdzekļu tika nodoti sabiedriskās vietās, piemēram, dzelzceļa stacijas laukumā.

- 23 Veicot *I. Butin* nodokļu auditu, Bergišgladbahas Nodokļu iestāde secināja, ka priekšnodokli samaksātās summas par *Z* izsniegtajiem rēķiniem nevar tikt atskaitītas, jo šajos rēķinos *Z* norādītā piegādātāja adrese esot nepareiza. Tika konstatēts, ka tā esot tikai “pastkastītes adrese” un ka *Z* Vācijā neesot pastāvīga uzņēmuma.
- 24 2013. gada 13. septembrī minētā nodokļu iestāde izdeva grozītus paziņojumus par PVN attiecībā uz laikposmu no 2009. līdz 2011. gadam. Ar 2013. gada 1. oktobra lēmumu tā noraidīja *I. Butin* pieteikumu par nodokļa aprēķina grozījumiem taisnīguma apsvērumu dēļ, pamatojoties uz AO 163. pantu.
- 25 *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija) apmierināja *I. Butin* prasību, ar kuru tas bija apstrīdējis Bergišgladbahas Nodokļu iestādes izdarītos grozījumus. Šī tiesa uzskatīja, ka “adrese” *UStG* 14. panta 4. punkta pirmā teikuma 1) punkta izpratnē nenozīmē, ka tajā ir jāveic komercdarbība. Turklāt minētā tiesa atzina, ka prasība ir jāapmierina arī daļā par pakārtotu prasījumu grozīt nodokļa aprēķinu taisnīguma apsvērumu dēļ. Tās ieskatā *I. Butin* ir darījis visu, ko no viņa saprātīgi varētu sagaidīt, lai pārbaudītu *Z* komersanta statusu un šī uzņēmuma izsniegtajos rēķinos norādīto ziņu pareizību.
- 26 Bergišgladbahas Nodokļu iestāde *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa) spriedumu pārsūdzēja *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa). Tā it īpaši apgalvoja, ka *Z* izsniegtajos rēķinos, pretēji *I. Butin* apgalvojumiem, neesot norādīta adrese, kurā šī sabiedrība veic komercdarbību, un, tā kā *I. Butin* neesot darījis visu, ko no viņa saprātīgi varētu sagaidīt, lai pārliecinātos par šajos rēķinos norādīto ziņu pareizību, priekšnodokļa atskaitījums taisnīguma procedūrā neesot piešķirams.
- 27 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [PVN] direktīvas 226. panta 5. punktā ir prasīts norādīt nodokļa maksātāja adresi, kurā viņš veic savu saimniecisko darbību?
- 2) Gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta noraidoša atbilde:
- a) Vai [PVN] direktīvas 226. panta 5. punktā paredzētās adreses norādīšanai pietiek ar pastkastītes adresi?
- b) Kāda adrese rēķinā jānorāda nodokļa maksātājam, kurš vada uzņēmumu (piemēram, e-komercijā), kam nav savu komercietelpu?
- 3) Vai gadījumā, ja nav ievērotas [PVN] direktīvas 226. pantā paredzētās formālās prasības attiecībā uz rēķiniem, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības jāpiešķir vienmēr, ja nav notikusi ļaunprātīga nodokļa nemaksāšana vai nodokļa maksātājs nav zinājis un nav varējis zināt par iesaistīšanos krāpniecībā, vai arī no tiesiskās palāvības principa šajā gadījumā izriet, ka nodokļa maksātājs ir darījis visu, ko no tā saprātīgi varētu pieprasīt, lai pārbaudītu rēķinā norādītās informācijas pareizību?”

Tiesvedība Tiesā

- 28 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2016. gada 22. jūlija rīkojumu lietas C-374/16 un C-375/16 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesam un sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu lietā C-374/16 un pirmo un otro jautājumu lietā C-375/16

- 29 Ar pirmo jautājumu lietā C-374/16, kā arī ar pirmo un otro jautājumu lietā C-375/16 iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts, lasot tos kopā ar šīs direktīvas 226. panta 5. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli izmantošana ir pakārtota tās vietas adreses norādīšanai rēķinā, kurā šā rēķina izsniedzējs veic savu saimniecisko darbību.
- 30 Ievadā ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 178. panta a) punktu, lai varētu tikt izmantotas atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam ir jāsauglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar šīs direktīvas 220.–236. pantu un 238.–240. pantu.
- 31 Šīs direktīvas 226. pantā ir uzskaitītas ziņas, kas šādā rēķinā ir jānorāda. Šā panta 5. punktā tostarp ir noteikts pienākums norādīt nodokļa maksātāja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilnu vārdu vai nosaukumu un adresi.
- 32 Tiesas judikatūrā ir noteikts, ka, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un ar tiesisko regulējumu, kurā šī norma ir ietverta, izvirzītie mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2009. gada 3. decembris, *Yaesu Europe*, C-433/08, EU:C:2009:750, 24. punkts, un 2017. gada 6. jūlijs, *Air Berlin*, C-290/16, EU:C:2017:523, 22. punkts).
- 33 Pirmām kārtām, runājot par PVN direktīvas 226. panta 5. punkta tekstu, ir jāatzīmē, ka šī noteikuma dažādu valodu redakcijas atšķiras. Dažās šī noteikuma valodu redakcijās, piemēram, spāņu, angļu, franču vai latviešu valodā, attiecīgi ir minēts “nombre completo y la dirección”, “the full name and address”, “nom complet et l’adresse” vai “pilns vārds vai nosaukums un adrese”, bet citās redakcijās, piemēram, vācu vai itāļu valodā, ir paredzēts pienākums norādīt “vollständigen Namen und die vollständige Anschrift” vai “nome e l’indirizzo completo”.
- 34 Tomēr īpašības vārda “pilns” neesamība vai esamība šīs prasības formulējumā nesniedz norādes par to, vai rēķinā norādītajai adresei ir jāatbilst vietai, kurā rēķina izsniedzējs veic savu saimniecisko darbību.
- 35 Turklāt ir jānorāda, ka vārda “adrese” parastā nozīme ir plaša. Kā ģenerālvokāts ir paudis savu secinājumu 36. punktā, šī vārda parastā nozīme ietver jebkura veida adresi, ieskaitot parastu pastkastīti, ja vien šajā adresē ar personu var sazināties.
- 36 Jāpiebilst, ka PVN direktīvas 226. pantā ir precizēts, ka, neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar šīs direktīvas 220. pantu izsniegtajos rēķinos PVN vajadzībām obligāti ir jānorāda tikai šajā pantā minētās ziņas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Inverimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 25. punkts).
- 37 No tā izriet, ka ar šīm norādēm saistītās prasības ir jāinterpretē šauri, tādējādi, ka dalībvalstis nevar paredzēt stingrākas prasības, nekā ir noteikts PVN direktīvā.
- 38 Līdz ar to dalībvalstīm nav ļauts tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu sasaistīt ar tādu nosacījumu ievērošanu attiecībā uz rēķinu saturu, kas nav skaidri paredzēti PVN direktīvas noteikumos (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Inverimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 25. punkts).

- 39 Otrām kārtām, runājot par kontekstu, kādā iekļaujas PVN direktīvas 226. pants, ir jāatgādina, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu principā nedrīkst tikt ierobežotas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 37. punkts).
- 40 Tiesa šajā ziņā ir nospriedusi, ka rēķina, kurā ir šīs direktīvas 226. pantā paredzētās norādes, esamība ir formāls tiesību uz PVN atskaitīšanu nosacījums. Proti, PVN priekšnodokļa atskaitīšana ir jāatļauj, ja ir izpildīti materiāltiesiskie nosacījumi, lai arī nodokļa maksātāji nav izpildījuši atsevišķus formālos nosacījumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 38. punkts un tajā minētā judikatūra). No tā izriet, ka rēķina izsniedzēja adreses norādīšanas kārtība nevar būt noteicošs nosacījums PVN atskaitīšanas vajadzībām.
- 41 Trešām kārtām, interpretējot PVN direktīvas 226. pantu teleoloģiski, tādu ziņu mērķis, kas obligāti ir jānorāda rēķinā, ir ļaut nodokļu administrācijām pārbaudīt maksājamā nodokļa samaksu un, vajadzības gadījumā, tiesību uz PVN atskaitīšanu esamību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 27. punkts).
- 42 Šajā ziņā, kā to būtībā ģenerālvokāts ir norādījis savu secinājumu 40. un 41. punktā, rēķina izsniedzēja adreses, vārda vai nosaukuma un PVN identifikācijas numura norādīšanas mērķis ir ļaut noteikt saikni starp konkrētu saimniecisko darījumu un konkrētu saimnieciskās darbības subjektu, rēķina izsniedzēju. Rēķina izsniedzēja identifikācija nodokļu iestādei ļauj pārbaudīt, vai PVN summa, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, ir deklarēta un samaksāta. Šāda identifikācija arī nodokļa maksātājam ļauj pārbaudīt, vai attiecīgais rēķina izsniedzējs ir nodokļa maksātājs PVN jomas tiesību normu piemērošanas vajadzībām.
- 43 Šajā ziņā ir jānorāda, ka preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja PVN identifikācijas numurs ir būtiska informācija minētās identifikācijas ietvaros. Administrācijai šis numurs ir viegli pieejams un pārbaudāms.
- 44 Turklāt, kā ģenerālvokāts norāda savu secinājumu 43. punktā, lai iegūtu PVN identifikācijas numuru, uzņēmumiem ir jāveic reģistrācijas process, kurā tiem ir jāiesniedz PVN reģistrācijas pieteikums kopā ar apliecināšiem dokumentiem.
- 45 No tā izriet, ka rēķina izsniedzēja adreses kopā ar tā vārdu vai nosaukumu un PVN identifikācijas numuru norādīšanas mērķis ir identificēt šo rēķina izsniedzēju un tādējādi ļaut nodokļu iestādei veikt šā sprieduma 41. punktā minētās pārbaudes.
- 46 Šajā kontekstā vēl ir jāuzsver Tiesas konstatējums, ka atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar savu saimniecisko darbību (skat. it īpaši spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 17. punkts, un 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 34. punkts). Lai izpildītu šīs sistēmas mērķus, nav jāparedz pienākums norādīt tās vietas adresi, kurā rēķina izsniedzējs veic savu saimniecisko darbību.
- 47 Jāpiebilst, ka šāda interpretācija ir apstiprināta 2015. gada 22. oktobra spriedumā *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719), kurā Tiesa ir nospriedusi, ka bija iespējams atskaitīt PVN priekšnodokli par rēķiniem, kurus izdevusi tāda sabiedrība, ko valsts tiesa ir uzskatījusi par neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu. Lai arī valsts tiesa bija konstatējusi tādas ēkas pussagruvušo stāvokli, ko šī sabiedrība bija norādījusi kā savu juridisko adresi, Tiesa nosprieda – fakts, ka minētās sabiedrības sēdekli nav iespējams veikt nekādu saimniecisko darbību, neizslēdz, ka šāda darbība varēja tikt veikta citās vietās, nevis juridiskajā adresē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 35. punkts), it īpaši, ja darbības tiek veiktas dematerializēti, izmantojot jaunās informācijas tehnoloģijas.

- 48 Turklāt, pretēji Vācijas un Austrijas valdību apgalvojumiem, fakts, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu nolūkā netiek prasīts, lai nodokļa maksātāja saimnieciskā darbība tiktu veikta adresē, kas ir norādīta šā subjekta izsniegtajos rēķinos, netiek apšaubīts Tiesas konstatējumos 2007. gada 28. jūnija spriedumā *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397). Trīspadsmītās direktīvas 86/560 terminu “saimnieciskas darbības vieta” un “pastāvīgs uzņēmums” tvēruma analīze nav būtiska PVN direktīvas 226. panta 5. punktā minētā “adreses” jēdziena nozīmes noskaidrošanā.
- 49 No tā izriet, ka, lai preču vai pakalpojumu saņēmējs varētu izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, netiek prasīts, lai piegādātāja saimnieciskā darbība tiktu veikta adresē, kas ir norādīta šā piegādātāja izsniegtajā rēķinā.
- 50 Tāpēc uz pirmo jautājumu lietā C-374/16, kā arī uz pirmo un otro jautājumu lietā C-375/16 ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts, lasot tos kopā ar šīs direktīvas 226. panta 5. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem nav pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlīetā aplūkotais, saskaņā ar kuru tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli izmantošana ir pakārtota tās vietas adreses norādīšanai rēķinā, kurā šī rēķina izsniedzējs veic savu saimniecisko darbību.

Par otro jautājumu lietā C-374/16 un trešo jautājumu lietā C-375/16

- 51 Ņemot vērā atbildi uz pirmo jautājumu lietā C-374/16, kā arī uz pirmo un otro jautājumu lietā C-375/16, vairs nav jāatbild uz otro jautājumu lietā C-374/16 un uz trešo jautājumu lietā C-375/16.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 52 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts un 178. panta a) punkts, lasot tos kopā ar šīs direktīvas 226. panta 5. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem nav pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlīetā aplūkotais, saskaņā ar kuru tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli izmantošana ir pakārtota tās vietas adreses norādīšanai rēķinā, kurā šā rēķina izsniedzējs veic savu saimniecisko darbību.

[Paraksti]