

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 15. jūlijā*

Lieta C-368/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Baranya Megyei Bíróság* (Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 31. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 14. septembrī, tiesvedībā

Pannon Gép Centrum kft

pret

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály.

* Tiesvedības valoda — ungāru.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

ģenerālvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Ungārijas valdības vārdā — J. Fazekaša [*J. Fazekas*], M. Fehērs [*M. Fehér*] un K. Šijārto [*K. Szijártó*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un B.D. Simons [*B. D. Simon*] pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 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 L 145, 1. lpp.: turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), kas grozīta ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvu 2001/115/EK (OV 2002, L 15, 24. lpp.), 17. panta 1. punktu, 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 22. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Pannon Gép Centrum kft* un *APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály* (turpmāk tekstā — “APEH”) par APEH atteikumu atskaitīt no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — PVN”), par kura nomaksu prasītāja pamata lietā bija atbildīga, PVN par tai sniegtajiem pakalpojumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

- 3 Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) saskaņā ar tās 411. un 413. pantu kopš 2007. gada 1. janvāra atceļ un aizstāj Savienības tiesību aktus PVN jomā, tostarp Sesto direktīvu. Atbilstoši Direktīvas 2006/112 preambulas pirmajam un trešajam apsvērumam Sestā direktīva bija jāpārstrādā, lai visi piemērojamie noteikumi būtu izklāstīti skaidri un racionāli pārstrādātā struktūrā un redakcijā, neveicot būtiskas izmaiņas tiesību aktos. Direktīvas 2006/112 noteikumi pēc būtības ir identiski attiecīgajiem Sestās direktīvas noteikumiem.
- 4 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu, kurā ir pārņemts Sestās direktīvas 17. panta 1. punkta formulējums, “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams”.
- 5 Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā, kura formulējums pēc būtības ir identisks Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam, tā redakcijā, kas izriet no Sestās direktīvas 28.g panta 1. punkta, ir paredzēts:

“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 kuru 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.”
- 6 Direktīvas 2006/112 178. pantā, kura formulējums pēc būtības ir identisks Sestās direktīvas 18. panta 1. punktam, tā redakcijā, kas izriet no Sestās direktīvas 28.g panta 2. punkta, ir iekļauti šādi noteikumi:

“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;

[..].”

- 7 Direktīvas 2006/112 220. panta 1. punktā, kurā pēc būtības ir pārņemts Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta a) apakšpunkta formulējums, tā redakcijā, kas izriet no Sestās direktīvas 28.h panta, kurš grozīts ar Direktīvas 2001/115 2. panta 2. punktu, 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.”
- 8 Direktīvas 2006/112 226. pants, kurā pēc būtības ir pārņemts Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunkts, tā redakcijā, kas izriet no Sestās direktīvas 28.h panta, kurš grozīts ar Direktīvas 2001/115 2. panta 2. punktu, ir formulēts šādi:

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

- 1) rēķina izsniegšanas datums;
- 2) kārtas numurs, pamatojoties uz vienas vai vairākām sērijām, kas unikāli identificē rēķinu;
- 3) [...] PVN identifikācijas numurs, ar kuru nodokļa maksātājs veicis preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu;
- 4) pircēja vai pakalpojumu saņēmēja PVN identifikācijas numurs [...];

- 5) nodokļa maksātāja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese;
- 6) piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;
- 7) datums, kad piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, vai kad pabeigta to piegāde vai sniegšana [..];
- 8) summa, kurai uzliek nodokli vai piemēro atbrīvojumu, vienības cena bez PVN un visas cenas atlaides, ja tās nav iekļautas vienības cenā;
- 9) piemērotā PVN likme;
- 10) maksājamā PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro īpašu kārtību, saskaņā ar kuru šajā direktīvā nav prasīta minētā norāde;

[..].”

- 9) Direktīvas 2006/112 273. pantā, kurā pēc būtības ir pārņemtas Sestās direktīvas 22. panta 8. punkta pirmā un otrā daļa, tā redakcijā, kas izriet no šīs pēdējās minētās direktīvas 28.h panta, kurš grozīts ar Direktīvas 2001/115 2. panta 2. punktu, ir paredzēts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu [..]”

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti [tostarp 226. pantā].”

Valsts tiesiskais regulējums

- ¹⁰ Saskaņā ar 1992. gada Likuma Nr. LXXIV par pievienotās vērtības nodokli (*Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény*, turpmāk tekstā — “Likums par PVN”), kas tika atcelts, sākot ar 2007. gada 31. decembri, bet kas ir piemērojams pamata lietā, 13. panta 1. punkta 16) apakšpunktu rēķins ir “jebkurš apliecinājums, ar kuru iespējams veikt identificēšanu nodokļu mērķiem, kurš sagatavots papīra formā vai ar klienta piekrišanu un saskaņā ar atbilstošajiem tiesību aktiem — elektroniski un kurā norādīta vismaz šāda informācija:

- a) rēķina kārtas numurs;

- b) rēķina izsniegšanas datums;

- c) preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu veikušā nodokļa maksātāja vārds/nosaukums, adrese un identifikācijas numurs;

- d) ja nodokļa samaksas pienākums ir klientam, klienta vārds/nosaukums, adrese un Kopienas nodokļu maksātāja identifikācijas numurs vai tās neesamības gadījumā nodokļu maksātāja identifikācijas numurs;

- e) no nodokļa atbrīvotas Kopienu piegādes gadījumā — klienta Kopienas nodokļu maksātāja identifikācijas numurs;

- f) piegādes vai pakalpojuma sniegšanas izpildes datums, ja tas atšķiras no rēķina izsniegšanas datuma;

[..]

- i) piegādātās preces vai sniegtā pakalpojuma vienības cena bez nodokļa;

- j) atlīdzības par piegādātajām precēm vai sniegto pakalpojumu kopsumma bez nodokļa;

- k) piemērotā nodokļa likme;

- l) maksājamā nodokļa kopsumma;

- m) rēķina galīgā summa.”

- 11 Likuma par PVN 35. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Atskaitīšanas tiesības var izmantot vienīgi gadījumā, ja tiek uzrādīti dokumenti, ar kuriem ticami apliecināta samaksātā priekšnodokļa summa. Par šādiem dokumentiem uzskata:

a) rēķinus un vienkāršotus rēķinus, [..]

[..]

kas izsniegti nodokļa maksātājam.”

- 12 Finanšu ministra 1995. gada (XI. 22) Rikojuma Nr. 24 par rēķinu, vienkāršotu rēķinu un kvišu identificēšanu nodokļu mērķiem, kā arī kases aparātu un taksometra skaitītāju lietošanu kvišu izsniegšanai (24/1995. (XI. 22.) *PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról*) 1/E panta 1. punktā ir paredzēts:

“Papīra formā ar datortehniku sagatavots rēķins atbilst nodokļu identifikācijas vajadzībām tikai tādā gadījumā, ja tas atbilst stingras rēķinu izsniegšanas uzskaites prasībām, proti,

a) rēķinu izsniegšanai izmantotā datorprogramma pastāvīgi nodrošina numurēšanu pēc kārtas, nepieļaujot izlaidumus vai atkārtosanos [..].”

- 13 2000. gada Likuma Nr. C par grāmatvedību (*Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény*) 165. panta 2. punktā ir paredzēts, ka grāmatvedības dokumentos atļauts norādīt vieniņi atbilstoši likumam sagatavotos dokumentos apliecinātu informāciju. Šī likuma 166. panta 2. punktā noteikts, ka grāmatvedības dokumentos norādītajai informācijai jābūt formas un satura ziņā ticamai, uzticamai un pareizai.

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

- 14 Prasītāja pamata lietā 2007. gada 2. maijā noslēdza līgumu ar *Betonút Szolgáltató és Építő Zrt* (turpmāk tekstā — “*Betonút*”), ar kuru tā par labu *Betonút* uzņēmās tilta remontdarbu veikšanu. Prasītāja pamata lietā uzticēja šo darbu īstenošanu apakšuzņēmējam *J és B Pannon-Bau kft* (turpmāk tekstā — “apakšuzņēmējs”).
- 15 *Betonút* 2007. gada 20. novembrī prasītājai pamata lietā izdeva apliecinājumu par remontdarbu pabeigšanu un minētā prasītāja, pamatojoties uz šo apliecinājumu, tai izsniedza rēķinus par šo darbu izpildi, kuros kā remontdarbu pabeigšanas datums tika norādīts 2007. gada 20. novembris. Savukārt apakšuzņēmējs prasītājai pamata lietā izsniedza divus rēķinus par tā veiktajiem darbiem, kuros kā šo darbu pabeigšanas datums bija norādīts 2007. gada 14. decembris.
- 16 Prasītāja pamata lietā 2007. gada 3. oktobrī noslēdza līgumu ar *Gebrüder Haider Építőpari kft* (turpmāk tekstā — “*Haider*”), ar kuru tā par labu *Haider* uzņēmās notekudeņu cauruļu izbūvi. Lai izpildītu arī šo līgumu, prasītāja pamata lietā uzticēja minēto darbu veikšanu apakšuzņēmējam.

- 17 *Haider* izsniedza apliecinājumu par attiecīgo darbu pabeigšanu, kā šo darbu pabeigšanas datumu norādot 2007. gada 11. decembri, kā arī prasītājas pamata lietā izsniegtajā galīgajā rēķinā bija norādīts tas pats minēto darbu pabeigšanas datums. Apakšuzņēmējs savukārt izsniedza rēķinu prasītājai pamata lietā, kurā kā minēto darbu pabeigšanas datums bija norādīts 2007. gada 18. decembris.
- 18 Prasītāja pamata lietā 2007. gada ceturktā ceturkšņa deklarācijā bija norādījusi trīs iepriekš minētos apakšuzņēmēja rēķinus un izmantojusi sev piekritošas PVN atskaitīšanas tiesības.
- 19 Nodokļu iestāde veica šīs nodokļu deklarācijas pārbaudi un konstatēja, ka *Betonút* un *Haider* izsniegtajās darbu pabeigšanas apliecībās norādītie minēto darbu pabeigšanas datumi, ka arī tie datumi, kas norādīti rēķinos, kurus prasītāja pamata lietā izsniegusi šīm sabiedrībām, bija agrāki par tiem, kuri redzami apakšuzņēmēja izsniegtajos rēķinos un kurus minētā prasītāja izmantoja, lai veiktu PVN atskaitīšanu.
- 20 Prasītāja pamata lietā un apakšuzņēmējs nodokļu iestādei norādīja, ka apakšuzņēmēja izsniegtajos rēķinos ir norādīti kļūdaini darbu pabeigšanas datumi.
- 21 Apakšuzņēmējs 2008. gada 29. septembrī atsauc trīs kļūdainos rēķinus, izrakstot parādzīmes ar numuriem 2007/0000000124, 2007/0000000125 un 2007/0000000126, un aizstāja tos ar jauniem rēķiniem ar numuriem JESB20080000016, JESB20080000017 un JESB20080000018. Šajos jaunajos rēķinos bija norādīts tas pats darbu pabeigšanas datums, kas bija minēts prasītājas pamata lietā izsniegtajos rēķinos.

- 22 Ar 2009. gada 21. janvāra lēmumu pirmā līmeņa nodokļu iestāde pieprasīja prasītājai pamata lietā samaksāt, pirmkārt, PVN par apakšuzņēmēja sniegtajiem pakalpojumiem, ko tā bija atskaitījusi no nodokļa, par kura nomaksu tā bija atbildīga attiecībā uz 2007. gada ceturto ceturksni, un, otrkārt, naudas sodu, kā arī nokavējuma naudu. Saskaņā ar šīs nodokļu iestādes viedokli prasītāja pamata lietā nevarēja izmantot sākotnēji izsniegtos apakšuzņēmēja rēķinus PVN atskaitīšanai, jo tajos nebija norādīts patiesais datums, kurā apakšuzņēmējs ir pabeidzis darbus. Ar jaunajiem izlabotajiem rēķiniem arī nevarēja pamatot PVN atskaitīšanu, jo attiecībā uz tiem nebija nodrošināta numurēšana pēc kārtas. Minētā nodokļu iestāde šajā sakarā konstatēja, ka vienā un tajā pašā dienā izrakstītajām parādzīmēm un izlabotajiem rēķiniem bija divas atšķirīgas numerācijas, jo parādzīmju numuri sākās ar skaitļiem “2007”, bet izlaboto rēķinu numuri — ar zīmēm “JESB2008”.
- 23 *APEH* ar 2009. gada 29. aprīļa lēmumu apstiprināja pirmā līmeņa nodokļu iestādes 2009. gada 21. janvāra lēmumu.
- 24 Prasītāja pamata lietā iesniedza prasību *Baranya Megyei Bíróság* (Baraņas departamenta tiesa).
- 25 *Baranya Megyei Bíróság* savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir norādījusi, ka saskaņā ar attiecīgajiem valsts tiesību aktiem, kā tos interpretējusi *Legfelsőbb Bíróság* (Augstākā tiesa) un piemērojusi nodokļu iestāde, nodokļa maksātājs var izmantot atskaitīšanas tiesības, vienīgi pamatojoties uz satura un formas ziņā ticamiem rēķiniem. Tādēļ jebkurš rēķinā atrodamais formas trūkums var liegt izmantot atskaitīšanas tiesības. Šajā gadījumā darbu pabeigšanas datuma kļūdainas norādes apakšuzņēmēja izsniegtajos rēķinos dēļ nodokļu iestāde liedza izmantot atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz šiem rēķiniem, kuri citādi bija satura ziņā ticami. Nodokļu iestāde būtībā nekad nav apstrīdējusi, ka rēķinos norādītie saimnieciskie darījumi ar tajā noteikto pretizpildījumu ir līdzēju starpā izpildīti.

26 Šādos apstākļos *Baranya Megyei Bíróság* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- 1) Vai apstrīdēto rēķinu izsniegšanas laikā spēkā esošā Likuma par PVN 13. panta 1. punkta 16) apakšpunktā un finanšu ministra 1995. gada Rikojuma Nr. 24 1/E panta 1. punktā ietvertās tiesību normas ir saderīgas ar Direktīvas 2001/115 2. panta [2. punktā] noteiktajām prasībām par rēķinos norādāmo informāciju un rēķina jēdzienu, it īpaši Likuma par PVN 13. panta 1. punkta 16) apakšpunkta f) punktā paredzētajā gadījumā?

Ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša:

- 2) vai Sestās direktīvas 17. panta 1. punktam, 18. panta 1. punkta a) apakšpunktam un 22. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktam pretrunā ir tāda dalībvalsts prakse, atbilstoši kurai sods par formas trūkumiem rēķinos, uz kuriem pamatotas atskaitīšanas tiesības, ir šo tiesību zaudēšana?
- 3) Vai, lai varētu izmantot atskaitīšanas tiesības, pietiek ar to, ka ir izpildīti Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā noteiktie pienākumi, vai arī izmantot atskaitīšanas tiesības un pieņemt rēķinu kā ticamu dokumentu iespējams vienīgi gadījumā, ja ir gan norādīta visa informācija, gan izpildītas visas prasības atbilstoši Direktīvā 2001/115 noteiktajam?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

- 27 Jākonstatē, ka iesniedzējtiesa aicina Tiesu lemt par valsts tiesiskā regulējuma vai valsts prakses saderību ar Savienības tiesībām.
- 28 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, lai arī prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā Tiesai nav pienākuma izvērtēt valsts tiesību aktu vai valsts prakses atbilstību Savienības tiesībām, tā vairākkārt ir nolēmusi, ka tās kompetencē ir sniegt iesniedzējtiesai visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai ļautu izlemt jautājumu par šādu atbilstību, taisot spriedumu izskatāmajā lietā (skat. 2010. gada 26. janvāra spriedumu lietā C-118/08 *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, Krājums, I-635. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Tātad Tiesai šajā lietā jāizvērtē tikai Savienības tiesību normas, tās interpretējot iesniedzējtiesai lietderīgā veidā, savukārt iesniedzējtiesai, lai tajā izskatāmajā lietā pieņemtu nolēmumu, ir jāizvērtē valsts tiesiskā regulējuma vai valsts prakses atbilstība Savienības tiesībām (skat. pēc analogijas 2008. gada 31. janvāra spriedumu lietā C-380/05 *Centro Europa 7*, Krājums, I-349. lpp., 51. punkts).
- 30 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka iesniedzējtiesas lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, kurā ir atsauce uz Sestās direktīvas 17. panta 1. punktu, 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 22. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktu, ir par minēto noteikumu interpretāciju.

- 31 Tomēr saskaņā ar Direktīvas 2006/112 411. un 413. pantu šī direktīva kopš 2007. gada 1. janvāra atceļ un aizstāj Sesto direktīvu.
- 32 Ņemot vērā, ka visi pamata lietas apstākļi radušies pēc 2007. gada 1. janvāra, vienīgi Direktīvas 2006/112 noteikumu interpretācija ir attiecināma uz pamata lietu.
- 33 Tas, ka valsts tiesa, formāli izsakoties, prejudiciālos jautājumus ir formulējusi, atsaucoties vienīgi uz Sestās direktīvas noteikumiem, neliedz Tiesai sniegt šai tiesai visus interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumā uz tiem atsaukusies (šajā ziņā skat. 2009. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-115/08 *ČEZ*, Krājums, I-10265. lpp., 81. punkts, un 2010. gada 12. janvāra spriedumu lietā C-341/08 *Petersen*, Krājums, I-47. lpp., 48. punkts).
- 34 Šajā sakarā jānorāda, kā izriet no Direktīvas 2006/112 preambulas trešā apsvēruma, ka šajā direktīvā ir pārstrādāti pastāvošie tiesību akti, tostarp Sestā direktīva, neveicot tajā būtiskas izmaiņas.
- 35 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka prejudiciālie jautājumi attiecas uz Direktīvas 2006/112 167. panta, 178. panta a) punkta, 220. panta 1. punkta un 226. panta, kas atbilst lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu minētajiem Sestās direktīvas noteikumiem, interpretāciju.

Par lietas būtību

- 36 Uzdotot šos jautājumus, kas jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 167. pantam, 178. panta a) punktam, 220. panta 1. punktam un 226. pantam pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā vai prakse, kas balstīta uz šādu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitīšanu tiek atteiktas, ja rēķinā par preču piegādi nodokļa maksātājam vai tam sniegtajiem pakalpojumiem sākotnēji ir norādītas kļūdainas ziņas un, vēlāk to labojot, nav ievēroti visi piemērojamajos valsts noteikumos noteiktie nosacījumi.
- 37 Šajā sakarā jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (skat. it īpaši 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts; 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa u.c.*, *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, kā arī 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 47. punkts).
- 38 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šajā gadījumā ir izpildīti Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā paredzētie materiālie nosacījumi attiecībā uz to, lai prasītāja pamata lietā varētu īstenot tiesības uz PVN atskaitīšanu par pakalpojumiem, ko tai sniedzis apakšuzņēmējs. Šie pakalpojumi būtībā tika izmantoti nodokļa maksātāja attiecīgajā dalībvalstī veiktajiem darījumiem, par kuriem uzliek nodokli.
- 39 Tomēr saskaņā ar Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktu, lai varētu izmantot šīs direktīvas 168. panta a) punktā paredzētās atskaitīšanas tiesības, ir jāsiglabā rēķins. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 220. panta 1. punktu rēķins ir jāizsniedz par jebkurām preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko nodokļa maksātājs veicis citam nodokļa maksātājam.

- 40 Direktīvas 2006/112 226. pantā ir precizēts, ka, neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar minētās direktīvas 220. pantu izsniegtajos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šajā pantā minētās ziņas.
- 41 No iepriekš minētā izriet, ka dalībvalstis nevar prasīt, lai saistībā ar tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu tiktu izpildīti ar rēķina saturu saistīti nosacījumi, kas nav tieši paredzēti Direktīvas 2006/112 noteikumos. Šādu interpretāciju arī pamato šīs direktīvas 273. pants, kurā paredzēts, ka dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, bet šādu izvēles iespēju nevar izmantot, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti minētās direktīvas 226. pantā.
- 42 Pamata lietas ietvaros tiesības uz PVN atskaitīšanu par apakšuzņēmēja sniegtajiem pakalpojumiem prasītājai pamata lietā tika atteiktas divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, apakšuzņēmēja izsniegtajos sākotnējos rēķinos bija norādīti kļūdaini pakalpojumu sniegšanas pabeigšanas datumi. Otrkārt, izlabotie rēķini, saistībā ar kuriem netiek apstrīdēts, ka tajos būtu norādīti nepareizi darbu pabeigšanas datumi, tika uzskatīti par tādiem, kuros nav nodrošināta numurēšana pēc kārtas, jo vienā un tajā pašā dienā izsniegtajām parādzīmēm un izlabotajiem rēķiniem bija divas atšķirīgas numerācijas.
- 43 Protams, kā to atzīst Ungārijas valdība, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 226. panta 7. punktu rēķinā ir jānorāda precīzs datums, kad pabeigta pakalpojumu sniegšana. Tomēr no Tiesai iesniegtajiem materiāliem izriet, ka brīdī, kad pirmā līmeņa nodokļu iestāde atteicās prasītājai pamata lietā atskaitīt PVN par pakalpojumiem, ko tai bija sniedzis apakšuzņēmējs, minētās iestādes rīcībā jau bija apakšuzņēmēja izlabotie

rēķini, kuros norādīti pareizie darbu pabeigšanas datumi. Direktīva 2006/112 neaizliedz veikt labojumus kļūdainos rēķinos.

⁴⁴ Ņemot vērā šī sprieduma 38. un 41. punktā konstatēto, ja izlabotajos rēķinos ir ietvertas visas Direktīvā 2006/112, it īpaši tās 226. pantā, minētās ziņas, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ir jāuzskata, ka tādā gadījumā kā pamata lietā bija izpildīti visi materiālie un formālie nosacījumi, lai prasītāja pamata lietā varētu izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu par pakalpojumiem, kurus sniedzis apakšuzņēmējs. Šajā sakarā ir jāuzsver, ka Direktīvas 2006/112 226. pants neuzliek nekādu pienākumu, saskaņā ar kuru izlabotajiem rēķiniem būtu jābūt no tās pašas sērijas kā parādzīmēm, ar kurām tiek atcelti kļūdainie rēķini.

⁴⁵ Šādos apstākļos uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 167. pants, 178. panta a) punkts, 220. panta 1. punkts un 226. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums vai prakse, saskaņā ar kuru valsts iestādes atsaka nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt no PVN, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, nodokli, kas maksājams vai samaksāts par tam sniegtajiem pakalpojumiem, pamatojoties uz to, ka sākotnējā rēķinā, kas bija nodokļa maksātāja rīcībā nodokļa atskaitīšanas brīdī, ir minēts kļūdainis pakalpojumu sniegšanas pabeigšanas datums un ka attiecībā uz vēlāk izlabotu rēķinu un parādzīmi, ar kuru tika atcelts sākotnējais rēķins, nav ievērota turpināta numerācija, ja ir izpildīti nodokļa atskaitīšanas materiālie nosacījumi un pirms attiecīgās iestādes lēmuma pieņemšanas nodokļa maksātājs tai bija iesniedzis izlabotu rēķinu, norādot tajā pareizo pakalpojumu sniegšanas pabeigšanas datumu, pat ja attiecībā uz šo rēķinu un parādzīmi, ar kuru tika atcelts sākotnējais rēķins, nebija ievērota turpināta numerācija.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 46 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospiež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167. pants, 178. panta a) punkts, 220. panta 1. punkts un 226. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums vai prakse, saskaņā ar kuru valsts iestādes atsaka nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt no PVN, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, nodokli, kas maksājams vai samaksāts par tam sniegtajiem pakalpojumiem, pamatojoties uz to, ka sākotnējā rēķinā, kas bija nodokļa maksātāja rīcībā nodokļa atskaitīšanas brīdī, ir minēts kļūdainais pakalpojumu sniegšanas pabeigšanas datums un ka attiecībā uz vēlāk izlaboto rēķinu un parādzīmi, ar kuru tika atcelts sākotnējais rēķins, nav ievērota turpināta numerācija, ja ir izpildīti nodokļa atskaitīšanas materiālie nosacījumi un pirms attiecīgās iestādes lēmuma pieņemšanas nodokļa maksātājs tai bija iesniedzis izlabotu rēķinu, norādot tajā pareizo pakalpojumu sniegšanas pabeigšanas datumu, pat ja attiecībā uz šo rēķinu un parādzīmi, ar kuru tika atcelts sākotnējais rēķins, nebija ievērota turpināta numerācija.

[Paraksti]