TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 12. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Iegādes, ko veicis nodokļa maksātājs, kuru nodokļu administrācija ir atzinusi par "neaktīvu" – Tiesību uz atskaitīšanu atteikums – Samērīguma un PVN neitralitātes principi

Lieta C-69/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelācijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 16. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 8. februārī, tiesvedībā

Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, iepriekš – *Gamesa Wind România SRL*,

pret

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Tiesa (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*] (referents), tiesneses K. Toadere [*C. Toader*] un A. Prehala [*A. Prechal*],

ģenerāladvokāts: P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL* vārdā – *A. Stănoiu* un *O. Marian*, *avocați*,

– Rumānijas valdības vārdā – sākotnēji *H. R. Radu*, pēc tam *C.-R. Canțăr*, kā arī *R. I. Hațieganu* un *L. Lițu*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *G.-D. Balan* un *R. Lyal*, pārstāvji,

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

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 2006/112"), interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL*, iepriekš – *Gamesa Wind România SRL* (turpmāk tekstā – "*Gamesa*") un *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Valsts nodokļu dienests – Sūdzību izskatīšanas ģenerāldirekcija, Rumānija) un *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Valsts nodokļu dienests – Lielo nodokļu maksātāju pārvaldības ģenerāldirekcija, Rumānija) jautājumā par *Gamesa* tiesībām atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas samaksāts par veiktajiem pirkumiem laika posmā, kurā tās PVN identifikācijas numurs bija anulēts.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrajā daļā, kas ir tās I sadaļā "Priekšmets un darbības joma", ir paredzēts:

"Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN."

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību [..] uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

5 Minētās direktīvas 167. pantā ir noteikts:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

6 Šīs direktīvas 168. pants, kas ir tās X sadaļā "Atskaitīšana", ir izteikts šādi:

"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;

[..]."

7 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 178. pantu:

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

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu;

[..]."

8 Atbilstoši šīs direktīvas 179. panta pirmajai daļai:

"Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības."

9 Minētās direktīvas 213. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts:

"Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība."

10 Tās pašas direktīvas 214. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificē šādas personas:

a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punktā minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitāms PVN, izņemot tādu preču piegādi vai tādu pakalpojumu sniegšanu, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti;

[..]."

11 Direktīvas 2006/112 250. panta 1. punktā ir noteikts:

"Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību."

12 Šīs direktīvas 252. pantā ir precizēts:

"1. PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka dalībvalstis. Šis laiks nedrīkst pārsniegt divus mēnešus pēc katra taksācijas perioda beigām.

2. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka vienu, divus vai trīs mēnešus ilgu.

Tomēr dalībvalstis var noteikt atšķirīgus taksācijas periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu."

13 Saskaņā ar minētās direktīvas 273. panta pirmo daļu:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi [precīzi] iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas."

Rumānijas tiesību akti

14 2003. gada 22. decembra *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu) (*Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927, 2003. gada 23. decembris) redakcijā, kas bija spēkā pamata lietas faktu laikā (turpmāk tekstā – "Nodokļu kodekss"), 11. panta 1.*bis* punktā bija paredzēts:

"Nodokļu iestādes neņem vērā darījumus, kurus veicis nodokļu maksātājs, kurš ar valsts nodokļu iestādes administrācijas priekšsēdētāja lēmumu ir atzīts par neaktīvu, izņemot preču piegādi, kas veikta piespiedu izpildes procedūrā".

15 Šī kodeksa 147.*bis* panta 2. punktā ir paredzēts:

"Ja nosacījumi un formalitātes tiesību uz atskaitīšanu īstenošanai nav izpildīti tā fiskālā posma laikā, par kuru ir deklarācija, vai ja nodokli pamatojošie dokumenti, kas paredzēti 146. pantā, nav saņemti, nodokļa maksātājs var īstenot savas tiesības uz atskaitīšanu ar deklarāciju, kas atbilst tam fiskālajam posmam, kurā šie nosacījumi un formalitātes ir izpildīti vai ar vēlāku deklarāciju, tomēr nepārsniedzot piecu secīgu gadu termiņu, sākot no tā gada 1. janvāra, kurš ir nākamais pēc tiesību uz atskaitījumu rašanās gada".

16 Minētā kodeksa 153. panta 9. punktā ir noteikts:

"Kompetentās nodokļu iestādes var anulēt personas PVN identifikācijas numuru saskaņā ar šo pantu, ja saskaņā ar šīs sadaļas normām šī persona nevarēja vai tai nebija tiesību lūgt tai piešķirt PVN identifikācijas numuru atbilstoši šim pantam. Turklāt kompetentās nodokļu iestādes pēc savas iniciatīvas var anulēt personas PVN reģistrācijas numuru saskaņā ar šo pantu gadījumā, kad nodokļu maksātāji ir ierakstīti par neaktīviem atzīto nodokļu maksātāju sarakstā atbilstoši 11. pantam, kā arī gadījumā, kad nodokļu maksātāji, kas atrodas pagaidu neaktīvā statusā, ir reģistrēti komercreģistrā saskaņā ar likumu. Procedūras personas izslēgšanai no reģistra tiek regulēta ar spēkā esošajiem procesuālajiem noteikumiem. Pēc PVN identifikācijas numura atcelšanas [šīm personām] ir jālūdz kompetentajām nodokļu iestādēm izsniegt tām jaunu PVN identifikācijas numuru, ja ir izbeigusies situācija, kas bijusi pamatā viņu izslēgšanai no reģistra, tām par konkrēto kalendāro gadu nepiemērojot noteikumus par mazo uzņēmumu atbrīvojuma no nodokļa maksimālu apmēru, kas paredzēts 152. pantā."

17 Šī paša kodeksa 158.*ter* pantā ir paredzēts:

"1. No 2010. gada 1. augusta valsts nodokļu administrācijā tiek ieviests un organizēts Kopienas iekšējā tirgus dalībnieku reģistra, kurā tiek reģistrēti visi nodokļu maksātāji un juridiskās personas, kas nav nodokļu maksātājas, bet kas veic darījumus Kopienā, proti:

a) piegādes Kopienas iekšienē Rumānijā atbilstoši 132. panta 1. punkta a) apakšpunktam, kas ir atbrīvotas no nodokļa atbilstoši 143. panta 2. punkta a) un d) apakšpunktam;

b) vēlākas preču piegādes, kas veiktas 132.*bis* panta 5. punktā minēto "trijstūra" veida darījumu ietvaros preču piegādes dalībvalstī un kas ir deklarēti kā piegādēm Kopienas iekšienē ar T kodu Rumānijā;

c) pakalpojumu sniegšana Kopienas iekšienē – proti, pakalpojumi, uz kuriem attiecas 133. panta 2. punkts, – ko veic Rumānijā reģistrēti nodokļu maksātāji par labu Rumānijā nereģistrētiem nodokļu maksātājiem, kuri ir reģistrēti Kopienā, un kas nav no PVN atbrīvotie pakalpojumi dalībvalstī, kurā tie ir nodokļa maksātāji;

d) ar nodokli apliekamas preču iegādes Kopienas iekšienē, kas veiktas Rumānijā atbilstoši 132. *bis* panta noteikumiem;

e) pakalpojumu saņemšana Kopienas iekšienē – proti, pakalpojumi, uz kuriem attiecas 133. panta 2. punkts, – kas veikti par labu Rumānijā reģistrētiem nodokļu maksātājiem, ieskaitot juridiskās personas, kuras nav PVN maksātājas atbilstoši 153. vai 153.*bis* pantam, un ko veikuši nevis Rumānijā, bet Kopienā reģistrēti nodokļa maksātāji, un ko saņēmis nodokļa maksātājs atbilstoši 150. panta 2. punktam.

[..]

3. Personām ar PVN identifikācijas numuru atbilstoši 153. un 153.*bis* pantam ir jālūdz sevi reģistrēt Kopienas iekšējā tirgus dalībnieku reģistrā, ja tās paredz veikt vienu vai vairākus 1. punktā aprakstītos darījumus Kopienas iekšienē, un tas jādara pirms šo darījumu veikšanas.

[..]

10. Kompetentās nodokļu iestādes svītro no Kopienas iekšējā tirgus dalībnieku reģistra:

a) nodokļu maksātājus un juridiskās personas, kas nav nodokļa maksātāji, kuri ir ierakstīti par neaktīviem atzīto nodokļa maksātāju sarakstā saskaņā ar likumu;

[..]."

18 *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* (Valdības rīkojums Nr. 92/2003 par Nodokļu procesuālo kodeksu) 78. panta 5. punktā redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktu norises laikā, bija noteikts:

"Nodokļa maksātāji, kas ir juridiskas personas, vai ikviens cits tiesību subjekts, kas nav juridiska persona, tiek atzīti par neaktīviem [nodokļa maksātājiem] un tiem piemēro noteikumus, kas paredzēti 11. panta 1.*bis* un 1.*ter* punktā Likumā Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu – ar vēlākajiem grozījumiem un papildinājumiem –, ja tie atbilst kādam no šiem nosacījumiem:

a) kalendārā pusgada laikā nav iesnieguši nevienu no likumā paredzētajām deklarācijām;

b) izvairās no nodokļu pārbaudes, deklarācijā norādot tādus datus attiecībā uz juridiskās adreses identificēšanu, kas neļauj nodokļu iestādei to identificēt;

c) nodokļu iestādes ir konstatējušas, ka tie nedarbojas savā juridiskajā adresē vai deklarētajā nodokļu rezidencē."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

19 *Gamesa* ir saskaņā ar Rumānijas tiesībām reģistrēta sabiedrība ar juridisko adresi Bukarestē (Rumānija), kuras darbības priekšmets ir vēja ģeneratoru parku montāža, uzstādīšana un uzturēšana.

20 Lai veiktu saimniecisko darbību, *Gamesa* iegādājās dažādas preces un pakalpojumus no piegādātājiem, kuri reģistrējuši uzņēmējdarbību un reģistrējušies kā PVN maksātāji Rumānijā un citās Eiropas Savienības valstīs. Tā īstenoja PVN atskaitīšanas tiesības par veiktajām iegādēm, iesniedzot deklarāciju par PVN.

21 No 2010. gada 7. oktobra līdz 2011. gada 24. maijam *Gamesa* bija atzīta par neaktīvu nodokļu maksātāju Nodokļu kodeksa 11. panta 1.*bis* punkta izpratnē tādēļ, ka tā nebija izpildījusi kalendārā pusgada laikā nevienu no likumā paredzētajiem deklarēšanas pienākumiem.

22 No 2014. gada 26. novembra līdz 2015. gada 29. jūlijam attiecībā uz prasītāju tika veikta nodokļu pārbaude, lai pārbaudītu tās situāciju attiecībā uz sabiedrību PVN un ieņēmumu nodokli saistībā ar darījumiem, kas veikti laikposmā no 2009. gada 15. maija līdz 2013. gada 31. decembrim. Pamatojoties uz šīs pārbaudes beigās sastādīto ziņojumu, *Gamesa* saņēma paziņojumu par nodokli, kurā tika liegtas tiesības atskaitīt PVN 3 875 717 Rumānijas lejas (RON) (apmēram 890 000 EUR) apmērā un tika noteikts pienākums samaksāt vēl papildu soda naudas summas 2 845 308 RON (aptuveni 654 000 EUR) apmērā tādēļ, ka tai nebija tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par veiktajām iegādēm savas neaktivitātes periodā.

23 *Gamesa* iesniegtā sūdzība par nodokļa uzrēķinu tika noraidīta ar Valsts nodokļu dienesta – Sūdzību izskatīšanas ģenerāldirekcijas 2015. gada 15. decembra lēmumu.

24 Ar 2016. gada 10. jūnijā reģistrētu prasības pieteikumu *Gamesa* vērsās *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelācijas tiesa, Rumānija) pret Valsts nodokļu dienestu – Sūdzību izskatīšanas ģenerāldirekciju un Valsts nodokļu dienestu – Lielo nodokļu maksātāju pārvaldības ģenerāldirekciju. Tā lūdza, pirmkārt, daļēji atcelt paziņojumu par nodokli, jo ar to nodokļu administrācija tai esot atteikusi tiesības uz PVN atskaitīšanu 3 875 717 RON (aptuveni 890 000 EUR) apmērā par laikposmu no 2009. gada 15. maija līdz 2013. gada 31. decembrim, un uzrēķinājusi tai sodu 2 845 308 RON (aptuveni 654 000 EUR) apmērā, kā arī, otrkārt, atcelt Valsts nodokļu dienesta – Sūdzību izskatīšanas ģenerāldirekcijas 2015. gada 15. decembra lēmumu pilnībā.

25 Prasības pieteikumā *Gomesa* pamatā pārmet nodokļu administrācijai, ka tā nav ievērojusi samērīguma un PVN neitralitātes principu apstākļos, kad tā bija izpildījusi visus nepieciešamos pienākumus, lai tiktu atkal aktivizēts tās PVN identifikācijas numurs. Savā aizstāvībā šī administrācija atsaucas uz nepieciešamību pareizi iekasēt PVN un novērst izvairīšanos no nodokļa maksāšanas.

26 Šādos apstākļos *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai tādos apstākļos kā pamatlietā Direktīvai [2006/112] (it īpaši tās 213., 214. un 273. pantam) ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums vai nodokļu prakse, atbilstīgi kurai pēc nodokļu maksātāja PVN identifikācijas numura aktivizēšanas no jauna nodokļu maksātājam nav tiesību uz PVN atskaitīšanu, ko īsteno, iesniedzot vairākas PVN deklarācijas, tādēļ, ka konkrētais PVN attiecas uz iegādēm, kuras veiktas laikposmā, kad nodokļu maksātāja PVN identifikācijas numurs bija neaktīvs?

2) Vai tādos apstākļos kā pamatlietā Direktīvai [2006/112] (it īpaši tās 213., 214. un 273. pantam) ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums vai nodokļu prakse, atbilstīgi kurai pēc nodokļu maksātāja PVN identifikācijas numura aktivizēšanas no jauna nodokļu maksātājam nav tiesību uz PVN atskaitīšanu, ko īsteno, iesniedzot vairākas PVN deklarācijas, tādēļ, ka, lai gan konkrētais

PVN attiecas uz rēķiniem, kas izdoti pēc nodokļu maksātāja PVN identifikācijas numura aktivizēšanas no jauna, šis nodoklis attiecas uz iegādēm, kuras veiktas laikposmā, kad PVN identifikācijas numurs bija neaktīvs?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

27 Ar prejudiciālajiem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa jautā, vai Direktīva 2006/112, it īpaši tās 213., 214. un 273. pants, ir jāinterpretē tādā veidā, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kurš atļauj valsts nodokļu administrācijai atteikt nodokļa maksātājam, kas ir veicis iegādes tajā laikposmā, kurā bija anulēts viņa PVN identifikācijas numurs tādēļ, ka viņš nav iesniedzis nodokļu deklarācijas, tiesības atskaitīt PVN saistībā ar šīm iegādēm, iesniedzot PVN deklarācijas – vai izdotos rēķinus – pēc viņa identifikācijas numura jaunas aktivizēšanas.

28 Vispirms ir jāatgādina, ka nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Kā Tiesa ir vairākkārt uzsvērusi, Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši tās ir nekavējoties īstenojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju 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 visai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajai darbībai pašai ir piemērojams PVN (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Tomēr priekšnoteikums tiesībām atskaitīt PVN ir gan materiāltiesisko prasību vai nosacījumu, gan formālo prasību vai nosacījumu ievērošana.

32 Attiecībā uz materiāltiesiskām prasībām vai nosacījumiem no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka, lai ieinteresētajai personai būtu tiesības atskaitīt nodokli, ir svarīgi, lai tā, pirmkārt, būtu "nodokļa maksātāja" šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, lai preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu minētās tiesības, nodokļa maksātāja būtu iepriekš izmantojusi saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, un lai iepriekš šīs preces būtu piegādājis vai pakalpojumus būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 39. punkts).

33 Attiecībā uz tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošanas noteikumiem, kas ir pielīdzināmi formālām prasībām vai nosacījumiem, Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir jāsaglabā rēķins, kas izrakstīts saskaņā ar tās 220.–236. pantu un 238.–240. pantu (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 40. punkts).

34 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli tiktu piešķirtas gadījumā, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši atsevišķas formālās prasības (spriedumi, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts; 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 41. punkts, un 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 44. punkts).

35 It īpaši Direktīvas 2006/112 214. pantā paredzētā identifikācijas numura PVN mērķiem piešķiršana, kā arī šīs direktīvas 213. pantā noteiktais nodokļa maksātāja pienākums paziņot par savas darbības uzsākšanu, izmaiņām tajā un tās izbeigšanu ir tikai formālas prasības kontroles veikšanai, kas nevar apdraudēt tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja ir izpildīti būtiskie nosacījumi, kas rada šīs tiesības (šajā ziņā skat. spriedumus, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 60. punkts, kā arī 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 32. punkts).

36 Tādējādi PVN maksātājam nevar liegt izmantot tā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tāpēc, ka tam nav identifikācijas numura PVN mērķiem pirms iegādāto preču izmantošanas savas ar nodokļiem apliekamās saimnieciskās darbības nolūkā (spriedumi, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 51. punkts, kā arī 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 33. punkts).

37 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka soda noteikšana par to, ka nodokļa maksātājs nav ievērojis grāmatvedības un deklarēšanas pienākumus, atsakot atskaitīšanas tiesības, nepārprotami pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi nodrošināt pareizu šo pienākumu piemērošanu, jo Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm vajadzības gadījumā paredzēt naudas sodu vai finansiālu sodu atbilstoši pārkāpuma smagumam (spriedumi, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 63. punkts, kā arī 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 34. punkts).

38 Citādi tas būtu gadījumā, ja šādu formālu prasību neievērošanas rezultātā tiktu kavēts iesniegt drošu pierādījumu par to, ka ir ievērotas materiālās prasības (spriedumi, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 46. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 35. punkts).

39 Tāpat tiesības atskaitīt nodokli var tikt atteiktas tad, ja uz objektīvu elementu pamata būtu pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga (spriedumi, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 43. punkts, un 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 36. punkts).

40 Šajā lietā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka no 2010. gada 7. oktobra līdz 2011. gada 24. maijam *Gamesa* bija atzīta par neaktīvu nodokļu maksātāju tāpēc, ka tā nebija izpildījusi kalendārā pusgada laikā nevienu no likumā paredzētajiem paziņošanas pienākumiem. Tomēr tā tika atkal aktivizēta un no jauna identificēta kā PVN maksātāja, sākot no 2011. gada 25. maija. Pēc šīs atkārtotās aktivizēšanas tā izmantojas savas tiesības uz atskaitīšanu, deklarējot samaksāto PVN vai izrakstītos rēķinus pēc šīs aktivizēšanas atjaunošanas.

41 Jānorāda, ka dienā, kas tika deklarēts PVN vai izrakstīts rēķins, ne vienmēr ir ietekme uz pamata prasību, ar ko piešķirt tiesības uz atskaitīšanu.

42 No šiem elementiem izriet, ka, tā kā pamata prasības, kuras jāizpilda, lai piešķirtu tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu, bija izpildītas un šīs tiesības uz atskaitīšanu netika izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi, sabiedrība, kas ir tādā situācijā kā *Gamesa*, ir tiesīga izvirzīt savas tiesības uz atskaitīšanu, deklarējot samaksāto PVN vai izrakstītos rēķinus pēc savas aktivizēšanas atjaunošanas.

43 Iesniedzējtiesai ir tostarp jāpārbauda, vai nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamie dati, lai konstatētu, ka *Gamesa* bija izpildījusi pamatprasības tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanai, neatkarīgi no PVN deklarācijas vai no rēķina izrakstīšanas dienas.

44 Ņemot vērā šos apsvērumus, Direktīva 2006/112, it īpaši tās 213., 214. un 273. pants, ir jāinterpretē tādā veidā, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kurš atļauj valsts nodokļu administrācijai atteikt nodokļa maksātājam, kas ir veicis iegādes tajā laikposmā, kurā bija anulēts viņa PVN identifikācijas numurs, tādēļ, ka viņš nav iesniedzis nodokļu deklarācijas, tiesības

atskaitīt PVN saistībā ar šīm iegādēm, iesniedzot PVN deklarācijas – vai izdotos rēķinus – pēc viņa identifikācijas numura atkārtotas aktivizēšanas, tikai tāpēc, ka šīs iegādes bija notikušas neaktivitātes periodā, lai gan pamata prasības ir izpildītas un šīs tiesības uz atskaitīšanu nav izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi.

Par tiesāšanās izdevumiem

45 Attiecībā uz pamatlietas 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 (septītā palāta) nospriež:

Direktīva 2006/112 (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), it īpaši tās 213., 214. un 273. pants, ir jāinterpretē tādā veidā, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kurš atļauj valsts nodokļu administrācijai atteikt nodokļa maksātājam, kas ir veicis iegādes tajā laikposmā, kurā bija anulēts viņa pievienotās vērtības nodokļa maksātāja identifikācijas numurs, tādēļ, ka viņš nav iesniedzis nodokļu deklarācijas, tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli saistībā ar šīm iegādēm, iesniedzot pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas – vai izdotos rēķinus – pēc viņa identifikācijas numura atkārtotas aktivizēšanas, tikai tāpēc, ka šīs iegādes bija notikušas neaktivitātes periodā, lai gan pamata prasības ir izpildītas un šīs tiesības uz atskaitīšanu nav izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi.

[Paraksti]