

TIESAS SPRIEDUMS (piekt? pal?ta)

2015. gada 22. oktobr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Sest? Direkt?va – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Atteikums – P?rdošana, ko veic par neeksist?jošu uzskat?ta vien?ba

Lieta C?277/14

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2014. gada 6. mart? un kas Ties? re?istr?ts 2014. gada 5. j?nij?, tiesved?b?

PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaros?aw Stefanek

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi.

TIESA (piekt? pal?ta)

š?d? sast?v?: ceturt?s pal?tas priekšs?d?t?js T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), kas veic piekt?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, tiesneši D. Šv?bi [*D. Šváby*], A. Ross [*A. Rosas*], E. Juh?ss [*E. Juhász*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

?ener?ladvok?ts ?. Bots [*Y. Bot*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi* v?rd? – *P. Szczerbiak* un *T. Szyma?ski*, p?rst?vji,
- Polijas vald?bas v?rd? – *B. Majczyna*, p?rst?vis,
- Austrijas vald?bas v?rd? – *G. Eberhard*, p?rst?vis,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *L. Lozano Palacios* un *M. Owsiany-Hornung*, p?rst?ves,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direkt?vu 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze

(OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2002. gada 7. maija Direktīvu 2002/38/EK (OV L 128, 41. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šīs līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek* (turpmāk tekstā – “*PPUH Stehcemp*”) un *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi* (Łodzas Finanšu palātas direktors) par pūdījā minētā atteikumu atzīt *PPUH Stehcemp* tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar darījumiem, kurus uzskata par aizdomīgiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN ir jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas”.

4 Šīs direktīvas 4. panta 1. un 2. punkti ir noteikti:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punkti minētā saimnieciskā darbībā aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 5. panta 1. punktu “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

6 Sestās direktīvas 10. panta 1. un 2. punkti ir noteikti:

“1. a) “Darbībā, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasājams;

b) nodoklis kļūst “iekasājams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbībā, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasājams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. [...]”

7 Atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 1. punktam “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams”.

8 Šīs direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā redakcijā, kas izriet no minētās direktīvas 28.f panta 1. punkta, ir noteikti:

“Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas ir jāmaksā vai samaksāts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs.”

9 Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktā redakcijā, kas izriet no tās 28.f panta

2. punkta, ir paredzēts, ka, lai izmantotu savas tiesības attiecībā uz samazinājumiem, kas atbilst šīs direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam, nodokļu maksātājam ir jābūt tādā faktiski turētājam, kas sastādīts saskaņā ar minētās direktivas 22. panta 3. punktu.

10 Šīs 22. panta, kas ir iekļauts šīs pašas direktivas XIII sadaļā "To personu pienākumi, kurām jāmaksā nodoklis", 1. punkta a) apakšpunktā, 3. punkta b) apakšpunktā, 4. punkta a) apakšpunktā un 5. punktā redakcijā, kas izriet no Sestās direktivas 28.h panta, ir noteikts:

"1. a) Katra nodokļu maksātāja persona paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tās darbība kā nodokļu maksātājam. Atbilstīgi dalībvalstu izstrādājumiem noteikumiem, tās ļauj nodokļu maksātājam personai to paziņot elektroniski, kā arī var izvirzīt prasību, ka jālieto tikai elektroniskie līdzekļi.

[..]

3.

[..]

b) neskarot šajā direktīvā paredzētos pašos noteikumus, rīcinos, kas izrakstīti saskaņā ar a) punkta pirmo, otro un trešo daļu, pievienotās vērēbas nodokļa vajadzībām obligāti ir jāsniedz tikai šādas ziņas:

- izrakstīšanas datums,
- kārta numurs, ko veido viena vai vairākas sērijas, kas ļaši identificē rīcinu,
- PVN identifikācijas numurs, kas minēts 1. punkta c) apakšpunktā, pāc kura nodokļu maksātājs veica prešu piegādi vai sniedza pakalpojumus,
- kad klientam ir jāmaksā nodoklis par piegādātām precēm vai sniegtiem pakalpojumiem vai kad piegādātas 28.c panta A daļā minētās preces – PVN identifikācijas numurs, kas minēts 1. punkta c) apakšpunktā, pāc kura viām piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi,
- nodokļu maksātāja un viņa klienta pilnais vārds un adrese,
- piegādāto prešu daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids,
- datums, kad veikta prešu piegāde vai sniegti pakalpojumi, vai datums, kad uz a) punkta otrajā daļā minēto kontu veikts pārskaitījums, ja vien minētais datums ir zināms un atšīiras no rīcina izrakstīšanas dienas,
- summa, kurai uzliek nodokļus, katrai likmei vai atbrīvojumam, ar nodokli neapliekamā vienības cena un visas cenas atlaides un rabati, ja tie nav iekāuti vienības cenā,
- piemērotā PVN likme,
- maksājamā PVN summa, izēmot gadījumu, kad piemēro ļašu kārtību, pāc kuras saskaņā ar šo direktīvu šāda norāde nav jāsniedz,

[..]

4.

a) Katra nodokļu maksātāja persona lādz dalībvalstu noteiktam termiāam iesniedz deklarāciju.

Šis termiņš nevar būt ilgāks par diviem mēnešiem pēc katra maksājuma perioda beigām. Maksājuma periodu katrā gadā nosaka uz vienu mēnesi, diviem mēnešiem vai gada ceturksni. Tomēr gadā var noteikt atšķirīgus periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu. Atbilstīgi gadā var izstrādāt noteikumiem, gadā var noteikt, kādā nodokļa maksājuma personai deklarācijas iesniegt elektroniski, kā arī var noteikt, ka tas jā dara elektroniski.

[..]

5. Ikviens nodokļa maksātājs, iesniedzot kārtājo pārskatu, samaksā pievienotās vērtības nodokļa tēro summu. Tomēr gadā var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai prasīt starposma maksājumu.”

Polijas tiesības

11 2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli (*Ustawa r. o podatku od towarów i usług; Dz. U. Nr. 54, 535. pozīcija; turpmāk tekst – “PVN likums”*) 5. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts, ka preču un pakalpojumu nodoklis ir uzliekams preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību valsts teritorijā.

12 Atbilstoši šā likuma 7. panta 1. punktam “preču piegāde” šā 5. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē ir tiesību nodošana rīkoties ar precēm kā pašniekam.

13 Minētā likuma 15. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. Nodokļa maksātāji ir juridiskas personas, organizatoriskas vienības bez juridiskas personas statusa un fiziskas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp to personu darbību, kas veic dabas resursu iegūvi, lauksaimniecisku darbību un brīvas profesijas īstenojošu vai līgumdarbu, uzskata par saimniecisku darbību, pat ja darbība ir veikta vienreiz, tomēr apstākļos, kas norāda uz nodomu darbību veikt regulāri. Par saimniecisku darbību uzskatāma arī materiāla vai nemateriālā pašuma ilgstoša izmantošana peļņas gūšanas nolūkā.”

14 Atbilstoši PVN likuma 19. panta 1. punktam nodoklis kāst iekasājams brīdī, kad prece tiek piegādāta vai pakalpojums tiek sniegts.

15 Saskaņā ar šā likuma 86. panta 1. punktu, ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti šīs ar nodokli apliekamas darbības veikšanai, minētā likuma 15. pantā paredzētajiem nodokļu maksātājiem ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu no maksājuma nodokļa summas. Šā 86. panta 2. punktā ir noteikts, ka priekšnodokļa summa ir PVN summa, kas ir norādīta nodokļa maksātāja saņemtajos rēķinos par preču un pakalpojumu iegādi.

16 Finanšu ministra 2004. gada 27. aprīlī Lēmuma par dažu Likuma par preču un pakalpojumu nodokli normu īstenošanu (*Dz. U. Nr. 97, 970. pozīcija*), redakcijā, kas piemērojama faktiem pamatliet (turpmāk tekst – “2004. gada 27. aprīlī lēmums”), 14. panta 2. punkta 1. apakšpunkta a) punktā ir paredzēts, ka, ja rēķinu vai labotu rēķinu par preču pārdošanu vai pakalpojumiem izsniedz neeksistējošs [saimnieciskās darbības] subjekts vai [saimnieciskās darbības] subjekts, kuram nav tiesību izsniegt rēķinu vai labotus rēķinus (turpmāk tekst – “neeksistējošs saimnieciskās darbības subjekts”), šādi rēķini un muitas dokumenti nedod tiesības atskaitīt nodokli, atmaksāt nodokļa starpību vai priekšnodokli.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

17 2004. gadā PPUH Stehcamp vairākkārt iegādājās dzēdzi, kuru tā izmantoja savā saimnieciskajā darbībā. Rūpniecības par šo degvielas iegādi bija izsniegusi *Finnnet sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “*Finnnet*”). PPUH Stehcamp saistībā ar šo degvielas iegādi atskaitīja PVN priekšnodokli.

18 Pamatojoties uz nodokļu auditu, nodokļu administrācija ar 2012. gada 5. aprīļa lēmumu minētajai sabiedrībai atteica tiesības atskaitīt šo PVN, pamatojumā norādīja, ka rūpniecības par šo degvielas iegādi ir izsniedzis neeksistējošs saimnieciskās darbības subjekts.

19 Lodzas Finanšu palātas direktors ar 2012. gada 29. maija lēmumu apstiprināja šo lēmumu, jo, ņemot vērā 2004. gada 27. aprīļa lēmumu paredzētos kritērijus, *Finnnet* esot jāuzskata par neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu, kas nevar veikt preču piegādi. Konstatējums par *Finnnet* nepastāvēšanu bija balstīts uz elementu kopumu, tostarp faktu, ka šā sabiedrība nebija reģistrēta kā PVN maksātāja, neaizpildīja nodokļu deklarāciju un nemaksāja nodokļus. Turklāt minētā sabiedrība nepublicēja gada pārskatus un tai nebija koncesijas šķidrū kurināmā pārdošanai. Tāka, kas komercrēģistrā ir norādīta kā tās juridiskā adrese, bija pussagruvusi, padarot neiespējamu jebkādu saimniecisko darbību. Visbeidzot jebkurš mēģinājums sazināties ar *Finnnet* vai personu, kas komercrēģistrā ir norādīta kā tās direktors, izrādījās bezcerīgs.

20 PPUH Stehcamp pārsūdzēja Lodzas Finanšu palātas direktora 2012. gada 29. maija lēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi* (Lodzas Administratīvā tiesa). Šā apelācijas sūdzība tika noraidīta, pamatojoties uz to, ka *Finnnet* datumā, kad tika veikti darījumi pamatlietā, bija neeksistējošs saimnieciskās darbības subjekts un ka PPUH Stehcamp, nepārbaudot, vai šie darījumi nebija krāpnieciski, nebija apliecinājusi pienācīgu rūpību.

21 PPUH Stehcamp iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa), norādīja, ka ir pārkāpts PVN likuma 86. panta 1. punkts un 2. punkta 1. apakšpunkta a) punkts, lasot to kopā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu.

22 Savas kasācijas sūdzības pamatojumam PPUH Stehcamp norādīja, ka atskaitīšanas tiesību atņemšana labticīgam nodokļa maksātājam esot pretēja PVN neitralitātes principam. Tā esot saņemusi no *Finnnet* rēģistrācijas dokumentus, atbilstoši kuriem šā sabiedrība ir saimnieciskās darbības subjekts, kas darbojas likumīgi, proti, izrakstu no komercrēģistrā, piešķirto nodokļa maksātāja identifikācijas numuru un apliecinājumu par statistiskās identifikācijas numura piešķiršanu.

23 Iesniedzējtiesa apšaubīja tās labticības nozīmību, kas Tiesas judikatūrā ir piešķirta nodokļa maksātājam saistībā ar PVN atskaitīšanas tiesībām (skat. it īpaši spriedumus *Optigen* u.c., C/354/03, C/355/03 un C/484/03, EU:C:2006:16; *Kittel* un *Recolta Recycling*, C/439/04 un C/440/04, EU:C:2006:446; *Mahagében* un *Dávid*, C/80/11 un C/142/11, EU:C:2012:373; *Tóth*, C/324/11, EU:C:2012:549, kā arī rīkojumus *Forwards V*, C/563/11, EU:C:2013:125, un *Jagiełło*, C/33/13, EU:C:2014:184). Tā uzskata, ka nodokļa maksātāja labticība nevar dot tiesības atskaitīt PVN, ja nav izpildīti šo tiesību materiālie nosacījumi. Konkrēti, tā šaubās, vai preču iegādi var kvalificēt kā preču piegādi, ja rūpniecības par šo darījumu norādītais neeksistējošs saimnieciskās darbības subjekts un nav iespējams noteikt attiecīgo preču faktiskā piegādātāja identitāti. Neeksistējošs piegādātājs nevar nedz nodot tiesības rēķināties ar precēm kā pašniekam, nedz arī saņemt maksājumu. Šādos apstākļos nodokļu iestādēm neesot arī maksājama nodokļa parāda, līdz ar to nepastāvēt arī maksājama nodoklis.

24 ņemot vērā šos apsvērumus, *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai [...] Sestās direktīvas [...] 2. panta 1. punkts, 4. panta 1. un 2. punkts, 5. panta 1. punkts

un 10. panta 1. un 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka darb?ba, kas tika veikta t?dos apst?k?os, k?di ir apl?koti pamatliet? un kuros nedz nodok?a maks?t?js, nedz finanšu iest?des nevar noskaidrot pre?u faktisk? pieg?d?t?ja identit?ti, ir pre?u pieg?de?

2) Ja uz pirmo jaut?jumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts, 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj valsts ties?bu normas, saska?? ar kur?m t?dos apst?k?os, k?di ir apl?koti pamatliet?, nodok?u maks?t?js nevar atskait?t nodokli t?p?c, ka r??inu izsniedza saimniecisk?s darb?bas subjekts, kas nav pre?u faktiskais pieg?d?t?js, un nav iesp?jams noskaidrot min?t? identit?ti un likt vi?am samaks?t nodokli vai nosaukt personu, kurai saist?b? ar r??ina izsniegšanu, pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktu, ir t?ds pien?kums?"

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

25 Uzdodot jaut?jumus, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas noteikumi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet?, ar ko nodok?a maks?t?jam tiek atteiktas ties?bas atskait?t PVN, kas maks?jams vai samaks?ts par tam pieg?d?taj?m prec?m, pamatojoties uz to, ka r??inu ir izsniedzis saimniecisk?s darb?bas subjekts, kas, ?emot v?r? šaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?tos krit?rijus, ir j?uzskata par neeksist?jošu saimniecisk?s darb?bas subjektu, un ka nav iesp?jams noskaidrot pre?u faktisk? pieg?d?t?ja identit?ti.

26 Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai Sest?s direkt?vas 17. un n?kamajos pantos paredz?t?s atskait?šanas ties?bas, kas ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, princip? nevar ierobežot un t?s izlietojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem nodok?iem, kas samaks?ti iepriekš (šaj? zi?? skat. spriedumus *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 37. un 38. punkts, k? ar? tajos nor?d?t? judikat?ra; *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 25. un 26. punkts, k? ar? *Petroma Transports* u.c., C?271/12, EU:C:2013:297, 22. punkts).

27 Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??mumu no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem, ja vien min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (skat. spriedumus *Dankowski*, C?438/09, EU:C:2010:818, 24. punkts; *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 25. punkts, k? ar? r?kojumus *Forwards V*, C?563/11, EU:C:2013:125, 27. punkts, un *Jagie??o*, C?33/13, EU:C:2014:184, 25. punkts).

28 Kas attiecas uz atskait?šanas ties?bu rašan?s materi?lajiem nosac?jumiem, no Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta teksta izriet, ka ieinteres?tajai personai, lai t? var?tu izmantot š?s ties?bas, pirmk?rt, ir j?b?t nodok?u maks?t?jam š?s direkt?vas izpratn? un, otrk?rt, ir nepieciešams, lai nodok?u maks?t?js b?tu iepriekš izmantojis preces vai pakalpojumus, kas nor?d?ti, lai pamatotu min?t?s ties?bas, sav?m ar nodokli apliekamaj?m vajadz?b?m un lai iepriekš š?s preces b?tu pieg?d?jis vai pakalpojumus b?tu sniedzis cits nodok?u maks?t?js (šaj? zi?? skat. spriedumus *Centralan Property*, C?63/04, EU:C:2005:773, 52. punkts; *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 26. punkts, un *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 29. punkts, k? ar? r?kojumu *Jagie??o*, C?33/13, EU:C:2014:184, 27. punkts).

29 Attiec?b? uz atskait?šanas ties?bu ?stenošanas nosac?jumiem Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir noteikts, ka nodok?u maks?t?jam ir j?b?t r??inam, kas izrakst?ts saska?? ar š?s direkt?vas 22. panta 3. punktu. Atbilstoši š? 22. panta 3. punkta b) apakšpunktam r??in? ir atseviš?i j?nor?da tostarp PVN identifik?cijas numurs, p?c kura nodok?u maks?t?js veica

pre?u pieg?di, t? pilnais v?rds un adrese, k? ar? pieg?d?to pre?u daudzums un veids.

30 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka pamatliet? *PPUH Stehcemp*, kas v?l?j?s izmantot savas atskait?šanas ties?bas k? nodok?u maks?t?js Sest?s direkt?vas izpratn?, faktiski ir sa??musi attiec?g?s preces, proti, degvielu, kas nor?d?ta *Finnet* izsniegtajos r??inos, un par t?m samaks?jusi, un p?c tam ir izmantojusi š?s preces saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem.

31 Tom?r iesniedz?jtiesa balst?s uz pie??mumu, ka pamatliet? apl?kotaj? r??in? min?tais dar?jums nevar dot ties?bas uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu, jo, pat ja *Finnet* b?tu re?istr?ta komerce?istr?, š? sabiedr?ba, ?emot v?r? tiesiskaj? regul?juma pamatliet? paredz?tos krit?rijus, ir j?uzskata par šo degvielas pieg?žu datum? neeksist?jošu saimniecisk?s darb?bas subjektu. Min?t?s tiesas skat?jum?, š? nepast?v?šana tostarp izriet no t?, ka *Finnet* nebija re?istr?ta k? PVN maks?t?js, neaizpild?ja nodok?u deklar?ciju, nemaks?ja nodokli un tai nebija koncesijas š?idr? kurin?m? p?rdošanai. Turkl?t pussagruvus? ?ka, kur? bija nor?d?ta t?s juridisk? adrese, padarot neiesp?jamu jebk?du saimniecisko darb?bu.

32 Uzskatot, ka t?ds neeksist?jošs saimniecisk?s darb?bas subjekts nevar nedz veikt pre?u pieg?di, nedz izsniegt par t?du pieg?di r??inu atbilstoši attiec?gajiem Sest?s direkt?vas noteikumiem, iesniedz?jtiesa nolemj, ka pre?u pieg?de š?s direkt?vas izpratn? nav notikusi, jo nevar konstat?t ar? šo pre?u faktisko pieg?d?t?ju.

33 Šaj? zi?? ir j?nor?da, pirmk?rt, ka no tiesisk? regul?juma pamatliet? izrietošais krit?rijs par pre?u pieg?d?t?ja past?v?šanu vai t? ties?b?m izsniegt r??inus, k? to ir interpret?jusi valsts tiesa, nav iek?auts tajos atskait?šanas ties?bu nosac?jumos, kas nor?d?ti š? sprieduma 28. un 29. punkt?. Turpretim Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkt? ir noteikts, ka šim pieg?d?t?jam ir j?b?t nodok?u maks?t?jam š?s direkt?vas 4. panta 1. un 2. punkta izpratn?. T?d?j?di krit?riji, kas pamatliet? apl?kotaj? valsts tiesiskaj? regul?jum?, k? to ir interpret?jusi valsts tiesa, ir attiecin?ti uz pieg?d?t?ja vai t? ties?bu izsniegt r??inus past?v?šanu, nedr?kst b?t pret?ji pras?b?m, kas izvirz?mas nodok?u maks?t?jam šo noteikumu izpratn?.

34 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 4. panta 1. un 2. punktam par nodok?a maks?t?ju uzskata visas personas, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas neatkar?gi no šo darb?bu m?r?a un rezult?ta. No t? izriet, ka "nodok?a maks?t?ja" j?dziens tiek defin?ts plaši un balstoties uz faktiskajiem apst?k?iem (skat. spriedumu *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 30. punkts).

35 Attiec?b? uz *Finnet* nevar izsl?gt, ka t?s saimniecisk? darb?ba, ?emot v?r? ar degvielas pieg?di saist?tos apst?k?us pamatliet?, ir notikusi. Šo secin?jumu neatsp?ko iesniedz?jtiesas nor?d?tais apst?klis, ka pussagruvus? ?ka, kur? atrodas *Finnet* juridisk? adrese, nepie?auj nek?du saimniecisku darb?bu, jo t?ds konstat?jums neizsl?dz, ka š?da darb?ba var?ja notikt citur, nevis juridiskaj? adres?. It ?paši, ja attiec?g? saimniecisk? darb?ba ietver pre?u pieg?di, kas tiek veikta saist?b? ar vair?k?m sec?g?m p?rdošan?m, pirmais šo pre?u pirc?js un tirgot?js var tikai dot r?kojumu pirmajam p?rdev?jam par attiec?go pre?u tiešu pieg?di otrajam pirc?jam (skat. r?kojumus *Forwards V*, C?563/11, EU:C:2013:125, 34. punkts, un *Jagie??o*, C?33/13, EU:C:2014:184, 32. punkts), lai gan vi?am pašam neb?t nav attiec?go pre?u pieg?des veikšanai nepieciešamo glab?šanas vietu un transportl?dzek?u.

36 T?pat nosac?t? neiesp?jam?ba administrat?vaj?s proced?r?s sazin?ties ar *Finnet* vai personu, kas komerce?istr? ir nor?d?ta k? t?s direktors, ne?auj uzreiz secin?t, ka šo pieg?žu datum? saimniecisk? darb?ba nav bijusi, jo šie m??in?jumi sazin?ties ir notikuši vai nu laikposm? pirms, vai p?c pamatliet? apl?kotaj?m pieg?d?m.

37 Turklāt no Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punkta neizriet, ka nodokļa maksātāja statuss būtu atkarīgs no kādas administrācijas izsniegta atļauja vai licences saimnieciskās darbības veikšanai (šajā ziņā skat. spriedumu *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 30. punkts).

38 Šīs direktīvas 22. panta 1. punkta a) apakšpunktā patiešām ir noteikts, ka katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība nodokļa maksātāja statusā. Tomēr šī paziņošana, lai cik arī tā būtu svarīga PVN sistēmas pareizai darbībai, nevar būt papildu nosacījums, ko prasa, lai atzātu nodokļa maksātāja statusu šīs pašas direktīvas 4. panta izpratnē, jo šis 22. pants ir iekļauts tās XIII sadaļā "To personu pienākumi, kurām jāmaksā nodoklis" (šajā ziņā skat. spriedumu *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 31. punkts).

39 No minētā izriet, ka šis statuss arī nevar būt atkarīgs no tā, vai ir izpildīti no minētā 22. panta 4. un 5. punkta izrietošie nodokļa maksātāja pienākumi iesniegt nodokļu deklarāciju un maksāt PVN. Vēl jo vairāk, nodokļa maksātāja statusa atzīšana nevar tikt pakāauta pienākumam publicēt gada pārskatus vai saņemt koncesiju šādrū kurināmā pārdošanai, jo šie pienākumi Sestajā direktīvā nav paredzēti.

40 Šajā kontekstā Tiesa tāpat ir nospriedusi, ka preču piegādātāja pienākuma paziņot savas ar nodokli apliekamās darbības uzsākšanu iespējama neizpilde nevar radīt šaubas par piegādātā preču saņēmēja tiesībām atskaitīt par tiem samaksāto PVN. Tādēļ minētajam saņēmējam ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pat tad, ja preču piegādātājs ir nodokļa maksātājs, kurš nav reģistrējies kā PVN maksātājs, ja vien rēķinos par piegādātājam precēm ir ietverta visa informācija, kas prasīta Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā, konkrēti, informācija, kas vajadzīga minētos rēķinus izrakstītājušās personas un minēto preču veida identificēšanai (šajā ziņā skat. spriedumus *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, 33., 36. un 38. punkts, kā arī *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 32. punkts).

41 Tiesa no tā secināja, ka nodokļu iestādes nedrīkst liegt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka rēķina izrakstītājam vairs nav individuālā komersanta apliecības un ka tādēļ tam vairs nav tiesību izmantot savu nodokļa maksātāja identifikācijas numuru, ja šajā rēķinā ir visa minētā 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā norādītā informācija (šajā ziņā skat. spriedumu *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 33. punkts).

42 No Tiesai šajā lietā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka ar darījumiem pamatlietā saistītajos rēķinos atbilstoši minētajam noteikumam ir tostarp norādīts piegādātā preču veids un maksājuma PVN summa, kā arī *Finnet* vārds, tā nodokļa maksātāja identifikācijas numurs un juridiskā adrese. Tādējādi iesniedzējtiesas norādītie apstākļi, kuru kopsavilkums ir sniegts šajā sprieduma 31. punktā, neapšaubāmi secināt, ka *Finnet* nebūtu nodokļa maksātāja statusa, nedz attiecīgi atteikt *PPUH Stehcomp* atskaitīšanas tiesības.

43 Otrkārt, attiecībā uz degvielas piegādi pamatlietā jāpiebilst, ka ir izpildīti arī citi šajā sprieduma 28. punktā norādītie atskaitīšanas tiesību materiālie nosacījumi neatkarīgi no varbūtējās *Finnet* nepastāvēšanas 2004. gada 27. aprīlī muma izpratnē.

44 Lai gan Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā paredzētais "preču piegādes" jēdziens attiecas nevis uz pašu nodošanu tās formās, kas ir paredzētas attiecīgās valsts tiesībās, bet uz visiem vienas personas darījumiem ar materiālo pašu nodošanu, ar ko šī persona piešķir tiesības citai personai rīkoties ar šo pašumu tādā, it kā tā būtu pašniece (skat. it īpaši spriedumus *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, 7. punkts, kā arī *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 20. punkts un tajā minētā judikatūra), varbūtējā *Finnet* tiesību neesamība juridiski rīkoties ar precēm pamatlietā neizslēdz, ka šo preču piegāde šīs normas izpratnē ir notikusi, jo minētās preces faktiski tika izsniegta *PPUH Stehcomp*, kas tās

izmantoja savos ar nodokli apliekamajos darījumos.

45 Turklāt PVN, ko *PPUH Stehcamp* faktiski samaksāja par degvielas piegādi pamatliet atbilstoši Tiesai iesniegtajos lietās materiālos norādītajam, tātad bija “maksājams vai samaksāts” Sestās direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus (skat. it īpaši spriedumus *Optigen* u.c., C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 54. punkts; *Kittel* un *Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 49. punkts, kā arī *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 28. punkts). Tādējādi jautājums par to, vai pamatliet minēto preču piegādātājs ir vai nav pārskaitījis Valsts kasei PVN, kas maksājams par šiem pārdošanas darījumiem, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN (šajā ziņā skat. spriedumus *Optigen* u.c., C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 54. punkts, kā arī *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, 25. punkts).

46 No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka, ņemot vērā apstākļus pamatliet, iesniedzējtiesa uzskata, ka darījumus pamatliet veica nevis *Finnnet*, bet cits saimnieciskās darbības subjekts, kuru nebija iespējams identificēt, un tāpēc nodokļu iestādes nevarēja par šiem darījumiem iekasēt nodokli.

47 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka cēlā pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir Sestajā direktīvā atzīts un ar to veicināts mērķis. Tādēļ valsts tiesai ir jāatsaka atskaitīšanas tiesību piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (skat. spriedumus *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 35. un 37. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 26. punkts).

48 Ja tas tā ir tad, kad krāpšanu nodokļu jomā ir izdarījis nodokļu maksātājs pats, tas tā ir arī tad, ja nodokļa maksātājs zināja vai viļam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, viņš piedalās ar krāpšanu saistītā PVN darījumā. Šādos apstākļos saskaņā ar Sestās direktivas mērķiem attiecīgais nodokļu maksātājs ir jāuzskata par tādās krāpšanas dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst vai negūst labumu no preču tirdzniecības pārdošanas vai pakalpojumu izmantošanas viņa turpmākajos ar nodokli apliekamajos darījumos (skat. spriedumus *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 38. un 39. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 27. punkts).

49 Savukārt, ja Sestajā direktīvā paredzētie materiālie un īstenošanas nosacījumi, lai rastos un varētu tikt īstenotas tiesības uz atskaitīšanu, ir izpildīti, ar minētajā direktīvā paredzēto tiesību uz atskaitīšanu sistēmu nav saderīgs tas, ka ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezinaja vai nevarēja zināt, ka attiecīgā darījuma piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veikta darījuma, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā (šajā ziņā skat. spriedumus *Optigen* u.c., C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 51., 52. un 55. punkts; *Kittel* un *Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 44.–46. un 60. punkts, kā arī *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 44., 45. un 47. punkts).

50 Nodokļu administrācijai, kad tā ir konstatējusi krāpšanu vai pārkāpumus, ko izdarījis rādītā izsniedzējs, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rādītāja saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šis rādītāja saņēmējs zināja vai viļam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai (šajā ziņā skat. spriedumus *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 45. punkts, un *LVK* – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, 64. punkts).

51 To pasākumu noteikšana, kuri konkrēti gadījumi var tikt saprāti gi prasīti no nodokļa maksātāja, kurš vēlās izmantot tiesības uz PVN atskaitēšanu, lai pārliecinātos, ka viņa darījumi neietilpst kāda augšupējās piegādes tirdzniecības dalībnieka izdarītā krāpšanā, ir atkarīga galvenokārt no šā konkrēti gadījuma apstākļiem (skat. spriedumu *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 59. punkts, kā arī rīkojumu *Jagieľo*, C-33/13, EU:C:2014:184, 37. punkts).

52 Lai arī tādām nodokļu maksātājam, ja viņam ir pierādījumi, kas dod pamatu aizdomām par pirkumiem vai krāpšanu, varētu būt pienākums noskaidrot informāciju par saimnieciskās darbības subjektu, no kura viņš ir iecerējis iegādāties preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par tās uzticamību, nodokļu administrācija tomēr nevar vispārīgi prasīt šīm nodokļa maksātājam, pirmkārt, pārbaudīt, vai ar precēm vai pakalpojumiem, saistībā ar kuriem tiek lūgts izmantot šīs tiesības, saistītā rīcība izsniedzājam ir attiecīgās preces un vai viņš spēj tās piegādāt, un vai viņš pilda savus PVN deklarēšanas un maksēšanas pienākumus, lai pārliecinātos, ka augšupējās piegādes tirdzniecības dalībnieku lēmējam nav pirkumu vai krāpšanas, vai, otrkārt, prasīt, lai viņam būtu attiecīgi dokumenti (šajā ziņā skat. spriedumus *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 60. un 61. punkts; *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 49. punkts, kā arī rīkojumu *Jagieľo*, C-33/13, EU:C:2014:184, 38. un 39. punkts).

53 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka Sesto direktīvas noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādus valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar ko nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības atskaitēt PVN, kas maksājams vai samaksāts par tam piegādātajām precēm, pamatojoties uz to, ka rīcībā ir izsniedzis saimnieciskās darbības subjekts, kas, ēmot vērā šajā tiesiskajā regulējumā paredzētos kritērijus, ir jāuzskata par neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu, un ka nav iespējams noskaidrot preču faktiskā piegādātāja identitāti, ja vien nav pierādīts, ka, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rīcībā saņemtajam veikt pārbaudes, kas nav tās pienākums, šis nodokļa maksātājs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka minētā piegāde ir saistīta ar krāpšanu PVN jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanas izdevumiem

54 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedībā ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozāta ar Padomes 2002. gada 7. maija Direktīvu 2002/38/EK, noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādus valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar ko nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības atskaitēt pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par tam piegādātajām precēm, pamatojoties uz to, ka rīcībā ir izsniedzis saimnieciskās darbības subjekts, kas, ēmot vērā šajā tiesiskajā regulējumā paredzētos kritērijus, ir jāuzskata par neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu, un ka nav iespējams noskaidrot preču faktiskā piegādātāja identitāti, ja vien nav pierādīts, ka, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rīcībā saņemtajam veikt pārbaudes, kas nav tās pienākums, šis nodokļa maksātājs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka minētā piegāde ir saistīta ar krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.