

62010CJ0280

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 1. martā (\* )

“PVN — Direktīva 2006/112/EK — 9., 168., 169. un 178. pants — Par darījumiem, kuri veikti nolūkā īstenot saimnieciskās darbības projektu, samaksātā priekšnodokļa atskaitēšana — Zemes gabala iegāde, ko veic sabiedrības biedri — Pirms sabiedrības, kura līdz atskaitēšanu, reģistrācijas izsniegti rēķini”

Lieta C-280/10

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Naczelny Sąd Administracyjny (Polija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2010. gada 31. martā un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 4. jūnijā, tiesvedībā

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz spółka jawna

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu .

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], M. Ilešičs [M. Ilešić], Ž. Ž. Kāzels [J.-J. Kasel] (referenti) un M. Bergere [M. Berger],

ģenerālvokāts P. Kruss Viljalons [P. Cruz Villalón],

sekretārs K. Malaceks [K. Malacek], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 22. jūnija tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

—

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz spółka jawna vērā — M. Pawlik, nodokļu padomdevējs,

—

Polijas valdības vērā — M. Szpunar, kā arī K. Rokicka, A. Gawłowska un A. Kramarczyk, pārstāvji,

—

Vācijas valdības vērā — C. Blaschke, pārstāvis,

—

Grieķijas valdības vērā — K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou un M. Michelogiannaki,

p?rst?ves,

—

Francijas vald?bas v?rd? – J.-S. Pilczer, p?rst?vis,

—

Eiropas Komisijas v?rd? – D. Triantafyllou un K. Herrmann, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2011. gada 15. septembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

### 1

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.) 9., 168. un 169. pantu.

### 2

Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp pilnsabiedr?bu Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz sp?ka jawna (turpm?k tekst? – “Polski Trawertyn”) un t?s biedriem P. Granatowicz un M. W?siewicz (turpm?k tekst? – “biedri”), no vienas puses, un Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Pozna?as nodok?u dienesta direktors), no otras puses, saist?b? ar pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”), kas samaks?ts k? priekšnodoklis par noteiktiem pirms sabiedr?bas re?istr?cijas komercve?istr? veiktiem dar?jumiem, atskait?šanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Direkt?va 2006/112

### 3

Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkts ir noteikts:

““Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.

Jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu, uzskata par “saimniecisku darb?bu”. Materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus jo ?paši ir uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.”

### 4

Direkt?vas 2006/112 168. pants tostarp ir paredz?ts:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? vi?š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu vi?š ir atbild?gs:

a)

PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js;

[..].”

5

Direkt?vas 2006/112 169. pant? ir noteikts:

“Papildus 168. pant? min?tajai atskait?šanai nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t taj? min?to PVN, cikt?l preces un pakalpojumus izmanto š?diem nol?kiem:

a)

dar?jumiem, kas saist?ti ar 9. panta 1. punkta otraj? da?a min?taj?m darb?b?m un kas veikti ?rpus dal?bvalsts, kur? nodoklis ir maks?jams vai samaks?ts, un attiec?b? uz ko PVN b?tu atskait?ms, ja šie dar?jumi b?tu veikti attiec?gaj? dal?bvalst?;

b)

dar?jumiem, kas saska?? ar 138. vai 142. pantu, 144. pantu, 146. l?dz 149. pantu, 151., 152., 153. vai 156. pantu, 157. panta 1. punkta b) apakšpunktu, 158. l?dz 161. pantu vai 164. pantu ir atbr?voti no nodok?a;

c)

dar?jumiem, kas saska?? ar 135. panta 1. punkta a) l?dz f) apakšpunktu ir atbr?voti no nodok?a, ja pakalpojumu sa??m?js veic uz??m?jdarb?bu ?rpus Kopienas vai ja šie dar?jumi tieši attiecas uz prec?m, ko paredz?ts eksport?t ?rpus Kopienas.”

6

Direkt?vas 2006/112 178. panta a) punkt? ir paredz?ts:

“Lai izmantotu atskait?šanas ties?bas, nodok?a maks?t?jam j?izpilda š?di nosac?jumi:

a)

168. panta a) punkt? paredz?tajai atskait?šanai attiec?b? uz pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu – j?saglab? r??ins, kas sagatavots saska?? ar 220. l?dz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu.”

7

Atbilstoši Direkt?vas 2006/112 213. panta 1. punktam:

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

Atbilstīgi dalībvalstu izstrādājumiem noteikumiem dalībvalstīs ļauj par to paziņot elektroniski, kā arī var pieprasīt, ka tas jādara elektroniski.”

8

Direktīvas 2006/112 220. pantā ir noteikts:

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

1)

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

2)

preču piegādēm, kas minētas 33. pantā;

3)

preču piegādēm, kas veiktas saskaņā ar 138. pantā paredzētajiem nosacījumiem;

4)

jebkuriem maksājumiem, ko viņš saņem, pirms ir veikta kāda no 1., 2. un 3. punktā minētajām preču piegādēm;

5)

jebkuriem maksājumiem, ko viņš saņem no cita nodokļa maksātāja vai juridiskās personas, kas nav nodokļa maksātāja, pirms ir pabeigta pakalpojumu sniegšana.”

9

Direktīvas 2006/112 226. pantā tostarp ir paredzēts:

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

1)

rīcina izsniegšanas datums;

[..]

4)

pircēja vai pakalpojumu saņēmēja PVN identifikācijas numurs, kas paredzēts 214. pantā un ar ko viņš saņem preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz kuru viņš atbildēgs par PVN nomaksu, vai 138. pantā minēto preču piegādi;

5)

nodokļa maksājuma un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese;  
[..].”

10

Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi 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.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rīcību sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Valsts tiesiskais regulējums

11

2004. gada 11. marta Likuma par pievienotās vērtības nodokli (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr. 54, 535. pozīcija) redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 15. panta 1. un 2. punkts ir noteikts:

“1) “Nodokļa maksātāji” ir juridiskas personas, organizatoriskās vienības bez juridiskās personas statusa un fiziskas personas, kas patstāvīgi veic kādu 2. punktā norādītu saimniecisku darbību – neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2) Par saimniecisku darbību uzskata jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecības, lauksaimniecisku un brīvo profesiju darbību, pat tad, kad tiek noslēgtas vienreizīgas darījums, ja apstākļi liecina par vēlmi atkārtoti slēgt darījumu. Par saimniecisko darbību tostarp uzskatāma lietu vai nemateriālo pašu ilgo izmantošana peļņas gūšanas nolūkā.”

12

PVN likuma 86. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Ievērojot 114. pantu, 119. panta 4. punktu, 120. panta 17. un 19. punktu, kā arī 124. pantu, tiktāl, ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai, nodokļu maksātājiem, kas ir minēti 15. pantā, ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu no maksājamo nodokļu summas.”

13

PVN likuma 86. panta 2. punkts ir noteikts:

“Ievērojot 3.–7. punktu, priekšnodokļa summu veido:

1)

kopējā PVN summa, kas ir norādīta nodokļa maksājuma saņemtajos rēķinos:

a)

par preču iegādi un pakalpojumu sniegšanu,

b)

kā apliecinājums veiktajiem iepriekšējiem maksājumiem (avansa maksājumi, rokasnauda, nākotnes maksājumi), ciktāl tie ir saistīti ar faktiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis,

c)

no pilnvarotāja par tūdu preču piegādi, kas ir aģenta līguma priekšmets,

[..].”

14

Saskaņā ar PVN likuma 86. panta 10. punkta 1) apakšpunktu tiesības uz atskaitēšanu tiek piemērotas, veicot galīgo norēķinu attiecībā uz laika periodu, kurā nodokļu maksātājs ir saņēmis rēķinu vai muitas dokumentu.

15

PVN likuma 106. panta 1. punkts ir noteikts:

“Ievērojot šo panta 2., 4. un 5. punktu, kā arī 119. panta 10. punktu un 120. panta 16. punktu, 15. pantā minētajiem nodokļu maksātājiem ir pienākums izrakstīt rēķinus, it īpaši tajos norādīt veikto pirkumu, pirkuma datumu, vienības cenu bez PVN, pielikamo summu, nodokļa likmi un summu, maksājamo summu un informāciju par nodokļa maksājumu un pircēju.”

16

Saskaņā ar Finanšu ministra 2005. gada 25. maija Dekrētu par nodokļa atmaksāšanu noteiktiem nodokļu maksātājiem, par nodokļa atmaksāšanu avansā, par rēķinu izrakstēšanu un to glabāšanas kārtību, kā arī par to preču un pakalpojumu sarakstu, kuri nav atbrīvoti no PVN (Dz. U. Nr. 95, 798. pozīcija), kas bija piemērojams līdz 2008. gada 1. decembrim, 9. panta 1. punkta 1) un 2) apakšpunktu pirkumu apliecināšanai rēķinā ir jānorāda vismaz pārdevēja un pircēja vārds un uzvārds vai nosaukumi, vai saņēmēti nosaukumi, kā arī to adreses un pārdevēja un pircēja PVN reģistrācijas numuri.

17

Saskaņā ar Polijas tiesību mantojuma mantiskie ieguldījumi komercsabiedrībās un civiltiesībās ir atbrīvoti no PVN. Turklāt pilnsabiedrība ir uzskatāma par eksistējošu tikai kopš tās reģistrācijas brīža komercreģistrācijā.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

18

2006. gada 22. decembrī tiesu izpildītājs izrakstīja rīcību uz sabiedrības biedru vārda par nekustamo īpašuma, ko veido dabīgā akmens atlikums akmeņlauztuves, iegādi.

19

2007. gada 26. aprīlī biedri nodibināja [sabiedrību] Polski Trawertyn. Tajā pašā dienā notīrīja izrakstīja rīcību uz šīs sabiedrības vārda par notariāla akta, kas attiecas uz sabiedrības dibināšanu, un tās sešu norakstu izgatavošanu.

20

Veicot pārbaudi sabiedrībā Polski Trawertyn attiecībā uz laikposmu no 2007. gada jūnija līdz septembrim, kompetentās iestādes konstatēja pirkumu saistībā ar deklarētā PVN priekšnodokļa summām. Tika konstatēts, ka 2007. gada jūnijā minētā sabiedrība deklarēja pirkumu lielu PVN priekšnodokļa summu, jo šīs sabiedrības PVN uzskaitē bija iekārti divi iepriekšminētie rīcību.

21

Attiecībā uz pirmo rīcību iestādes konstatēja, ka Polski Trawertyn nebija tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu, jo nekustamo īpašuma pircējs bija nevis pati sabiedrība, bet gan fiziskās personas, kuras pēc šīs sabiedrības dibināšanas 2007. gada 26. aprīlī ieguldīja šo īpašumu sabiedrībā kā mantisko ieguldījumu. Attiecībā uz otro rīcību minētās nodokļu iestādes uzskatīja, ka tas tūlīt nebija pamats tiesību uz atskaitēšanu, jo rīcības bija izrakstītas pirms Polski Trawertyn reģistrācijas komercreģistrācijā. Tā kā reģistrācija notika 2007. gada 5. jūnijā, rīcības bija izrakstītas uz vēl neeksistējošas sabiedrības vārda.

22

Pēc tam, kad Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, izskatījis Polski Trawertyn iesniegto sūdzību, bija apstiprinājis nodokļu administrācijas nostāju, šī sabiedrība cēla prasību Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Poznaņas vojevodistes administratīvā tiesa). Minētā tiesa prasību noraidīja, un minētā sabiedrība iesniedza kasācijas sūdzību.

23

Savas kasācijas sūdzības atbalstam sabiedrība tostarp norādīja, ka, tā kā noteikta manta – konkrēti pamatlietas – tās bija dabīgā akmens atlikums akmeņlauztuves – tika iegādāta nolūkā to izmantot saimnieciskajā darbībā un šis nolūks tika apstiprināts ar objektīviem faktiem, proti, uzņēmuma izveidi un kā nodokļa maksātāja reģistrāciju, varēja tikt pamatoti secināts, ka sabiedrības biedri bija rīkojušies kā nodokļa maksātāji Direktīvas 2006/112 9. pantā izpratnē. Saskaņā ar šīs direktīvas 168. un 169. pantu nodokļa maksātājam esot tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN attiecībā uz ieguldījumu izdevumiem, kas veikti saistībā ar darbību, ko tas plāno īstenot.

24

Naczelny Sąd Administracyjny uzskata, ka tajā izskatāmā strīdā risinājums ir atkarīgs no tā, vai, ievērojot Direktīvas 2006/112 9., 168., 169. pantu, 178. panta a) punktu un 226. pantu un ņemot vērā pamatlietas faktus, Polski Trawertyn ir tiesīgs atskaitīt PVN, kas samaksāts saistībā ar pirkumiem, kurus sabiedrības biedri veikuši, pirms šīs sabiedrības ieguvusi juridiskas personas statusu.

Šajos apstākļos Naczelny Sąd Administracyjny nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1)

Vai sabiedrībai, kuru pārstāv tās nākamie biedri un kurai pirms tās oficiālās reģistrācijas par komercsabiedrību un pirms reģistrācijas par PVN maksātāju ir radušies izdevumi saistībā ar ieguldījumiem, ir tiesības – pēc reģistrācijas par komercsabiedrību un pēc reģistrācijas par PVN maksātāju – izmantot tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts saistībā ar izdevumiem par ieguldījumiem, kuri izmantojami tās ar nodokli apliekamajā darbībā, pamatojoties uz [...] Direktīvas 2006/112 [...] 9. pantu, kā arī 168. un 169. pantu?

2)

Vai rīcība, kurā norādīti izdevumi saistībā ar ieguldījumiem un kurā ir izrakstīti sabiedrības biedriem, nevis sabiedrībai, nepieļauj īstenot tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli saistībā ar izdevumiem par ieguldījumiem pirmā prejudiciālā jautājuma izpratnē?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

26

Vispirms ir jānorāda, ka no Tiesas sākotnējā mutvārdu paskaidrojumu uzklaušanās notikušajam debatēm izriet, ka nav strīda par to, ka atbilstoši pamatlietā piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam sabiedrības biedri nevar izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts attiecībā uz ieguldījumu izdevumiem, kuri tiem radušies, pirms Polski Trawertyn tika reģistrēta un identificēta ar PVN numuru, sabiedrības saimnieciskās darbības vajadzībām un nolūkā, tādēļ, ka attiecīgā mantiskā ieguldījuma ieguldīšana ir atbrīvota no PVN. Līdz ar to ir jākonstatē, ka tādēļ situācijā kā pamatlietā minētais valsts tiesiskais regulējums ne tikai neļauj šai sabiedrībai izmantot tiesības uz PVN, kas samaksāts par attiecīgo ieguldījuma mantu, atskaitīšanu, bet arī liedz izmantot šīs tiesības biedriem, kam radušies ieguldījuma izdevumi.

27

Šajos apstākļos pirmais jautājums ir jāsaprot kā jautājums, ar kuru būtībā tiek vaicāts, vai Direktīvas 2006/112 9., 168. un 169. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kas neļauj ne sabiedrības biedriem, ne pašai sabiedrībai izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis par ieguldījuma izdevumiem, kuri šiem biedriem radušies pirms minētās sabiedrības reģistrācijas un [PVN] identifikācijas, tās saimnieciskās darbības vajadzībām un nolūkā.

28

Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāatgādina, pirmkārt, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 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”), 4. panta 1. punkta, kas būtībā ir identisks Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmajai daļai, paredz to saimniecisko darbību var veidot vairākas secīgas darbības un ka sagatavojošās darbības, piemēram, ražošanas līdzekļu

ieg?de un l?dz ar to nekustam? ?pašuma ieg?de, jau ir j?attiecina uz saimniecisko darb?bu (skat. tostarp 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/93 Rompelman, Recueil, 655. lpp., 22. punkts, un 1996. gada 29. febru?ra spriedumu liet? C-110/94 INZO, Recueil, I-857. lpp., 15. punkts).

29

Tiesa t?pat ir nospriedusi, ka no PVN neitralit?tes principa saist?b? ar uz??muma nodok?u nastu izriet, ka pirmie ieguld?juma izdevumi, kas veikti uz??muma vajadz?b?m un [t? izveides] nol?k?, ir j?uzskata par saimniecisku darb?bu un ka šis princips neb?tu iev?rots, ja min?t? [saimniecisk?] darb?ba b?tu uzskat?ma par uzs?ktu tikai br?d?, kad nekustamo ?pašumu s?k faktiski izmantot, proti, tad, kad rodas ar nodokli apliekamie ie??mumi. Jebk?das citas interpret?cijas rezult?t? uz uz??m?ju tiktu attiecin?tas PVN izmaksas t? veikt?s saimniecisk?s darb?bas ietvaros, nedodot tam iesp?ju atskait?t šo PVN, un tiktu ieviesta patva??ga atš?ir?ba starp ieguld?juma izdevumiem, kas radušies pirms nekustam? ?pašuma faktisk?s izmantošanas un š?s izmantošanas laik? (skat. tostarp iepriekš min?tos spriedumus liet? Rompelman, 23. punkts, un liet? INZO, 16. punkts).

30

Tiesa no t? ir secin?jusi, ka ikviena persona, kas veikusi š?das ieguld?juma darb?bas, kuras ir cieši saist?tas ar nekustam? ?pašuma izmantošanu n?kotn? un ir nepieciešamas šai izmantošanai, ir j?uzskata par nodok?a maks?t?ju Sest?s direkt?vas izpratn? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Rompelman, 23. punkts).

31

No t? izriet, ka t?d? situ?cij? k? pamatliet?, kur? sabiedr?bas biedri pirms min?t?s sabiedr?bas re?istr?cijas [komercire?istr?] un identifik?cijas PVN [vajadz?b?m] bija veikuši ieguld?jumus, kas nepieciešami, lai to sabiedr?ba n?kotn? izmantotu nekustamo ?pašumu, min?tos sabiedr?bas biedrus var uzskat?t par nodok?a maks?t?jiem PVN piem?rošanas m?r?iem un t?d?? tiem ir j?b?t iesp?jai izmantot ties?bas uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu.

32

L?dz ar to apst?klim, ka nekustam? ?pašuma ieguld?šana sabiedr?b?, kuru veic t?s biedri, ir atbr?vota no PVN un ka min?tie biedri neiekas? PVN š?s darb?bas gait?, nevar b?t t?das sekas, ka uz šiem biedriem b?tu attiecin?tas PVN izmaksas to saimniecisk?s darb?bas ietvaros, nedodot tiem iesp?ju atskait?t šo PVN vai pan?kt t? atmaksu (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Rompelman, 23. punkts).

33

Otrk?rt, ir j?nor?da, ka Tiesa ir nospriedusi, ka atbilstoši PVN neitralit?tes principam nodok?a maks?t?js, kura vien?gais darb?bas m?r?is ir sagatavot k?da cita nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu un kurš nav veicis nek?du ar nodokli apliekamu dar?jumu, var izmantot ties?bas uz atskait?šanu saist?b? ar otr? nodok?a maks?t?ja veiktajiem ar nodokli apliekamiem dar?jumiem (šaj? zi?? skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C-137/02 Faxworld, Recueil, I-5547. lpp., 41. un 42. punkts). Š? Sest?s direkt?vas interpret?cija attiec?s uz situ?ciju, kur? PVN, ko pirmais nodok?a maks?t?js v?l?j?s atskait?t, bija saist?ts ar pakalpojumiem, ko tas bija ieg?d?jis otra nodok?a maks?t?ja paredz?to apliekamo dar?jumu ?stenošanas m?r?iem.

34

K? to nor?d?jis ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 46.–49. punkt?, ir taisn?ba, ka pamatlietas,

saistībai ar kuru ticis uzdots prejudiciālais jautājums iepriekš minētajā lietā Faxworld, faktiskais un normatīvais konteksts atšķiras no šīs prejudiciālās nolūmuma tiesvedības pamatā esošās lietas konteksta. Tomēr argumentācija, kas ir pamatā minētajā spriedumā Tiesas sniegtajai interpretācijai, ir derīga arī tādās apstākļos kā aplūkojamajā pamatlīdī.

35

Līdz ar to ir jāsecina, ka, ja saskaņā ar valsts tiesību aktiem sabiedrības biedri, lai gan tie var būt uzskatāmi par nodokļa maksātājiem PVN piemērošanas mērķiem, tomēr nespēj izmantot Polski Trawertyn veiktos apliekamos darījumus, lai atbrīvotos no PVN izmaksām saistībā ar ieguldījuma darījumiem, kas jāstenoti minētās sabiedrības darbības vajadzībām un nolūkā, šai sabiedrībai – lai nodrošinātu nodokļu nastas neitralitāti – ir jādod iespēja ņemt vērā šos ieguldījuma darījumus PVN atskaitīšanas ietvaros (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Faxworld, 42. punkts).

36

Šo secinājumu nevar atspēkot arguments, ka, tādā situācijā kā pamatlīdī ņaujot sabiedrības biedriem atgūt PVN, ko tie bija samaksājuši kā priekšnodokli, vai ņaujot Polski Trawertyn atskaitīt šo PVN, tiktu palielināts ar PVN saistītais krāpnieciskais vai ņaunprātīgais riska rādītājs.

37

No Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļa maksātāja statuss tiek iegūts un tiesības uz atskaitīšanu var tikt izmantotas tikai tad, ja persona, kas pieprasījusi PVN atskaitīšanu, ir pierādījusi, ka atskaitīšanas nosacījumi ir izpildīti un ka tās nodoms uzskatīt saimniecisku darbību, kuras ietvaros tiek veikti ar nodokli apliekamie darījumi, ir apstiprināts ar objektīviem pierādījumiem. Ja nodokļu administrācija nolemtu, ka tiesības uz nodokļa atskaitījumu tika izmantotas krāpnieciski vai ņaunprātīgi, tai ar atpakaļejošu spēku būtu tiesības pieprasīt atskaitīt summu atmaksāšanu (skat. tostarp iepriekš minētos spriedumus lietā Rompelman, 24. punkts, un lietā INZO, 24. punkts, kā arī 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-32/03 Fini H, Krājums, I-1599. lpp., 33. punkts).

38

Ņemot vērā šos atbildes uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 9., 168. un 169. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kurš neļauj ne sabiedrības biedriem, ne pašai sabiedrībai izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis par ieguldījuma izdevumiem, kuri šiem biedriem radušies pirms minētās sabiedrības izveides un reģistrācijas, tās saimnieciskās darbības vajadzībām un nolūkā.

Par otro jautājumu

39

Ar savu otro jautājumu iesniedzātāja būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 168. pants un 178. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tādās apstākļos kā pamatlīdī sabiedrība nevar atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN tādā, ka rādītājs, kas izsniegts pirms minētās sabiedrības reģistrācijas un identifikācijas PVN vajadzībām, tika izrakstīts uz šīs pašas sabiedrības topošo biedru vārda.

40

Šajā ziņā jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz

atskait?šanu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas. T?s ir izlietojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem nodok?iem, kas samaks?ti iepriekš (2010. gada 15. j?lija spriedums liet? C-368/09 Pannon Gép Centrum, Kr?jums, I-7467. lpp., 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41

Saist?b? ar form?lajiem min?to ties?bu nosac?jumiem no Direkt?vas 2006/112 178. panta a) punkta izriet, ka, lai izmantotu š?s ties?bas, [attiec?g?s personas] r?c?b? ir j?b?t r??inam. Direkt?vas 2006/112 226. pant? ir preciz?ts, ka, neskarot šaj? direkt?v? paredz?tos ?pašos noteikumus, tikai šaj? pant? min?t?s zi?as ir oblig?ti j?nor?da saska?? ar min?t?s direkt?vas 220. pantu izsniegtos r??inos PVN vajadz?b?m. Saska?? ar š?s pašas direkt?vas 226. panta 1. un 5. punktu t?tad r??in? ir j?nor?da r??ina izsniegšanas datums, k? ar? nodok?a maks?t?ja un pirc?ja vai pakalpojumu sa??m?ja pilns v?rds vai nosaukums un adrese.

42

No min?taj?m ties?bu norm?m izriet, ka dal?bvalstis nevar pras?t, lai saist?b? ar ties?bu atskait?t PVN izmantošanu tiktu izpild?ti ar r??ina saturu saist?ti nosac?jumi, kas nav tieši paredz?ti Direkt?vas 2006/112 noteikumos. No š?s direkt?vas 273. panta izriet, ka dal?bvalstis var uzlikt pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu, bet š?du izv?les iesp?ju nevar izmantot, lai noteiktu citus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti min?taj? direkt?v? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Pannon Gép Centrum, 40. punkts).

43

Turkl?t Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralit?tes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodok?a atskait?šana notiktu tad, ja ir izpild?tas pamatpras?bas, lai gan nodok?a maks?t?js nav izpild?jis noteiktas form?las pras?bas. Ja nodok?u administr?cijas r?c?b? ir nepieciešam?s zi?as, lai konstat?tu, ka nodok?u maks?t?jam k? attiec?g? dar?juma adres?tam ir j?maks? PVN, tai š? nodok?u maks?t?ja ties?b?m atskait?t šo nodokli nav j?nosaka papildu nosac?jumi, kuru sekas var?tu b?t šo ties?bu izmantošanas liegšana (apgriezt?s iekas?šanas proced?ras kontekst? skat. 2010. gada 21. oktobra spriedumu liet? C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Kr?jums, I-10385. lpp., 42. punkts).

44

Attiec?b? uz pamatlietu – k? tas izriet no saist?b? ar pirmo prejudici?lo jaut?jumu sniegt?s argument?cijas – ir j?konstat?, ka š?iet, ka ir izpild?ti Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkt? paredz?tie materi?lie nosac?jumi, lai Polski Trawertyn tostarp var?tu izmantot ties?bas atskait?t PVN, kas attiecas uz nekustam? ?pašuma ieg?di, jo š? darb?ba ir tikusi veikta š?s sabiedr?bas veicamo apliekamo dar?jumu vajadz?b?m.

45

T? k? Polski Trawertyn iesp?jas izmantot savas ties?bas uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu neesam?ba izriet no fakta, ka ar min?to ieg?di saist?t? r??ina izrakst?šanas dien? š? sabiedr?ba v?l nebija ne re?istr?ta, ne identific?ta PVN vajadz?b?m un ka t?d?? r??ins ticis izrakst?ts uz [sabiedr?bas] biedru v?rda, lai gan – k? to konstat?jusi iesniedz?jtiesa – personas, kur?m bija j?samaks? PVN k? priekšnodoklis, un personas, kas veido Polski Trawertyn, ir vienas un t?s pašas, ir j?uzskata, ka š? iesp?jas neesam?ba izriet no t?ri form?l? pien?kuma.

K? ener?advok?ts ir preciz?jis savu secin?jumu 72. punkt?, nevar pras?t iev?rot š?du pien?kumu, ja t?d? situ?cij? k? pamatliet? š?s pras?bas rezult?t? tiktu liegts izmantot ties?bas uz atskait?šanu un l?dz ar to tiktu apdraud?ta PVN neitralit?te.

No judikat?ras izriet, pirmk?rt, ka, lai gan ir taisn?ba, ka nodok?a maks?t?jiem atbilstoši Direkt?vas 2006/112 213. pantam ir pien?kums pazi?ot par t? darb?bas uzs?kšanu, izmai??m un izbeigšanu, dal?bvalst?m nemaz nav at?auts pazi?ojuma neiesniegšanas gad?jum? liegt nodok?a maks?t?jam izmantot š?s ties?bas (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Nidera Handelscompagnie, 48. punkts).

Otrk?rt, Tiesa ir nospriedusi, ka, lai gan r??inam ir svar?ga dokument?ra pier?d?juma funkcija, jo taj? var tikt iek?autas kontrol?jamas zi?as, past?v apst?k?i, kuros zi?as var pamatoti pier?d?t ar citiem l?dzek?iem, kas nav r??ins, un kuros pras?ba, lai [attiec?g?s personas] r?c?b? b?tu r??ins, kas visos aspektos atbilstu Direkt?vas 2006/112 norm?m, apdraud?tu nodok?a maks?t?ja ties?bas uz nodok?a atskait?šanu (šaj? zi?? skat. 2004. gada 1. apr??a spriedumu liet? C-90/02 Bockemühl, Recueil, I-3303. lpp., 51. un 52. punkts).

Ir j?nor?da, ka no l?muma par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu izriet, ka t?d? situ?cij? k? pamatliet? zi?as, kas nepieciešamas, lai nodrošin?tu uzticamu un efekt?vu PVN iekas?šanu, ir pier?d?tas.

?emot v?r? šos apsv?rumus, uz otro prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 168. pants un 178. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru t?dos apst?k?os k? pamatliet? sabiedr?ba nevar atskait?t k? priekšnodokli samaks?to PVN tad, ja r??ins, kas izsniegts pirms min?t?s sabiedr?bas re?istr?cijas un identifik?cijas PVN vajadz?b?m, ticis izrakst?ts uz š?s sabiedr?bas biedru v?rda.

Par ties?šan?s izdevumiem

Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 9., 168. un 169. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj valsts tiesisko

regulējumu, kurš neapjauj ne sabiedrības biedriem, ne pašai sabiedrībai izmantot tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts kā priekšnodoklis par ieguldījuma izdevumiem, kuri šiem biedriem radušies pirms minētās sabiedrības izveides un reģistrācijas, tās saimnieciskās darbības vajadzībām un nolūkā;

2)

Direktīvas 2006/112 168. pants un 178. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tādus apstākļus kā pamatlietā sabiedrība nevar atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli tad, ja rēķins, kas izsniegts pirms minētās sabiedrības reģistrācijas un identifikācijas pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām, ticis izrakstīts uz šīs sabiedrības biedru vārda.

[Paraksti]

(\*) Tiesvedības valoda – poļu.