

62010CC0280

ENERĢLADVOKĀTA P. K. VILJALONA [P. C. Villalón]

SECINĀJUMI,

sniegti 2011. gada 15. septembrī (1)

Lieta C-280/10

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

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

(Naczelny Sąd Administracyjny (Polijas Republika) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

“Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Par darījumiem, kuri veikti nolikuma noteiktā saimnieciskā darbībā, samaksātā nodokļa atgāšana — Ar nodokli apliekams darījums pirms pilnsabiedrības, kura veiks saimnieciskā darbību, dibināšanas — Rīcību izrakstāšana uz nākamās pilnsabiedrības vārda un “nākamā biedru” vārda — Nekustamā īpašuma, kas tiek ieguldīts kā mantisks ieguldījums pilnsabiedrībā tās dibināšanas brīdī, iegāde uz “nākamā biedru” rīcību”

I – Ievads

1.

Naczelny Sąd Administracyjny (Augstākā administratīvā tiesa) uzdod divus prejudiciālos jautājumus par tiesību atgāt pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokli piemērojamību situācijā, kad notiek nodokļu maksātāju formāla maiņa. Konkrēti, tiek jautāts, vai Direktīva 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) sistēmu (2) ļauj personīsabiedrībai izmantot tiesības uz tādā PVN priekšnodokļa atskaitēšanu, kas samaksāts līdz ar nekustamā īpašuma pirkumu, ja šo pirkumu veic nevis sabiedrība, bet personas, kuras vēlāk veido šo sabiedrību tās biedru statusā.

2.

Lai gan Tiesai jau ir bijusi izdevība izteikties par interpretācijas problēmu, kas saistīta ar PVN priekšnodokļa atgāšanu saistībā ar saimnieciskās darbības uzsākšanu vai sagatavošanu, šajā lietā mēs saskaramies ar īpašu veida problēmu, ko izvirza divas fiziskas personas, kuras es turpmāk saukšu par “nākamajiem biedriem”. Minētās personas iecer un veic nepieciešamo ieguldījumu, lai uzsāktu ražošanas procesu, kuru realizē nevis vienas, bet gan personīsabiedrība, kurā vienas ir tās vienīgā biedri. Šī patnība, proti, ka “nākamie biedri” rīkojas kā tīdi pirms saimnieciskās darbības uzsākšanas, no vienas puses, apgrūtina sabiedrības tiesību uz [nodokļa] atskaitēšanu atzīšanu, jo ne jau tā ir maksājusi PVN. No otras puses, nevar arī bez nosacījumiem piešķirt tiesības uz PVN atskaitēšanu “nākamajiem biedriem”, jo ne jau viņi ir veikuši faktiski saimniecisko darbību, un tādējādi šo nodokli nevarēja pārnest uz nākamā ražošanas posmu.

3.

Šie abi apstākļi liek mums ar zināmu piesardzību izvērtēt Tiesas judikatūru šajā jomā, bet tajā pašā laikā izvairīties no tādās Direktīvas 2006/112 interpretācijās, kura zināma mērķa formālas pieejas dēļ beigu beigās būtu pretrunā tiem principiem, kuri ir tās pamatā.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4.

Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā nodokļa maksātājs PVN piemērošanas nolūkā ir definēts šādi:

“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, tostarp kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5.

Tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu ir aplūkotas minētās direktīvas 167. un nākamajos pantos un it īpaši – saistībā ar šo tiesvedību – 168. pantā, saskaņā ar kuru:

“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 attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču iegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

b)

PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

c)

PVN, kas maksājams par preču iegādi Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d)

PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;

e)

PVN, kas maksājams vai samaksāts par prešu importu attiecīgajā dalībvalstī.”

6.

Direktīvas 2006/112 178. pantā ir paredzēti formālie nosacījumi, saskaņā ar kuriem tiek īstenota atskaitēšana, paši a) apakšpunktā nosakot:

“168. panta a) punktā paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu.”

B – Valsts tiesības

7.

2004. gada 11. marta Likuma par apgrozījuma nodokli (Dz.U. Nr. 54, 535. pozīcija, ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 15. panta 1. punktā ir noteikts:

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

8.

Likuma par PVN 15. panta 2. punktā saimnieciskā darbība PVN piemērošanas nolūkā ir definēta šādi:

“Par saimniecisku darbību uzskata jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrniecības, lauksaimniecisku un brīvo profesiju darbību, pat tad, kad tiek noslēgti vienreizējs darījums, ja apstākļi liecina par vēlmi atkārtoti slēgt darījumus. Par saimniecisko darbību tostarp uzskatāma lietu vai nemateriālo pašu ilgstoša izmantošana peļņas gūšanas nolūkos.”

9.

Likuma par PVN 86. panta 1. punkts attiecībā uz atskaitēšanas tiesībām ir formulēts šādi:

“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 atskaitēšanu no maksājamo nodokļu summas.”

10.

Likuma par PVN 86. panta 10. punkta 1. apakšpunktā ir runa par tiesību rašanos uz priekšnodokļa atskaitēšanu:

“Tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu rodas:

1. [iesniedzot] nodokļa deklarāciju par laika periodu, kurā nodokļu maksātājs ir saņēmis rēķinu vai muitas deklarāciju, ievērojot 2.–4. apakšpunktu, kā arī 11., 12., 16. un 18. punktu.”

11.

Likuma par PVN 106. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Ievērojot [šī 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 nodokļa, pielikamo summu, nodokļa likmi un summu, maksājamo summu un informāciju par nodokļa maksātāju un pircēju.”

12.

Polijas finanšu ministra 2004. gada 27. aprīļa Dekrēta par atsevišķu Likuma par apgrozījuma nodokli normu īstenošanu (Dz. U. Nr. 97, 970. pozīcija, ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “īstenošanas dekrēts”) 8. panta 1. punkta 6. apakšpunkts ir paredzēts:

“No nodokļa tiek atbrīvoti:

6. mantiskie ieguldījumi, kas tiek ieguldīti civiltiesību un komerc tiesību sabiedrībās.”

III – Fakti un pamata tiesvedība

13.

2006. gada 22. decembrī Pāvels Jozefs Granatovičs [Paweł Józef Granatowicz] un Marcins Mihals Vasevičs [Marcin Michał Wąsiewicz] iegudiva kopīgu dabu akmeņlauztuves, kas ir ar PVN pielikams darījums, par kuru tajā pašā datumā tika izrakstīts rēķins uz abu minēto personu vārda.

14.

2007. gada 26. aprīlī pie notāra tika noslēgtas sabiedrības līgums, ar ko tika izveidota pilnsabiedrība Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz Spółka jawna (turpmāk tekstā – “sabiedrība”), kurā tās biedri P. J. Granatovičs un M. M. Vasevičs ieguldīja akmeņlauztuves kā mantisku ieguldījumu. Par notārija akta un sešu norakstu izgatavošanu notārs izrakstīja rēķinu uz sabiedrības vārda.

15.

2007. gada 5. jūnijā sabiedrība tika ierakstīta komerc reģistrā, un tā pašā gada 14. jūnijā tā tika reģistrēta kā PVN maksātājs.

16.

2007. gada jūnija deklarācijā sabiedrība veica priekšnodokļa PLN 289718 apmēru, kas samaksēts par akmeņlauztuvju iegādi un notāra pakalpojumiem, atskaitīšanu.

17.

Veicot pārbaudi, Polijas nodokļu iestādes konstatēja divus pārkāpumus sabiedrības iesniegtajā deklarācijā. Pirmkārt, rēķins par nekustamo īpašuma iegādi bija izrakstīts uz “nākamā biedru”, nevis sabiedrības vārda. Otrkārt, rēķins par notārija akta un sešu norakstu izgatavošanu bija izrakstīts uz sabiedrības vārda, kad tā vēl nebija likumīgi dibināta.

18.

Izby Skarbowej [Finanšu kameras] direktors izskatīja sabiedrības iesniegto administratīvo

s?dz?bu par Polijas nodok?u iest?žu l?mumu un atst?ja sp?k? apstr?d?to l?mumu, pamatojoties uz tiem pašiem argumentiem.

19.

Turpin?jum? sabiedr?ba c?la administrat?vo pras?bu Wojewódzki S?d Administracyjny w Poznaniu [Pozna?as Administrat?vaj? ties?], kura ar? apstiprin?ja nodok?u iest?žu l?muma pamatojumu gan attiec?b? uz nekustam? ?pašuma pirkuma r??inu, gan notari?l? akta izgatavošanas r??inu.

20.

Par pirm?s instances tiesas spriedumu sabiedr?ba iesniedza kas?cijas s?dz?bu Naczelny S?d Administracyjny – ties?, kas mums uzdod prejudici?lus jaut?jumus, kuri ir š?s tiesved?bas priekšmets.

IV – Prejudici?lie jaut?jumi un tiesved?ba Ties?

21.

2010. gada 4. j?nij? Tiesas kancelej? tika re?istr?ts Naczelny S?d Administracyjny l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu, kur? ir formul?ti š?di divi prejudici?lie jaut?jumi:

“1)

Vai sabiedr?bai, kuru p?rst?v t?s n?kamie biedri un kurai pirms t?s ofici?l?s re?istr?cijas par komercsabiedr?bu un pirms re?istr?cijas par PVN maks?t?ju ir radušies izdevumi saist?b? ar ieguld?jumiem, ir ties?bas – p?c re?istr?cijas par komercsabiedr?bu un p?c re?istr?cijas par PVN maks?t?ju – atskait?t priekšnodokli, kas samaks?ts saist?b? ar izdevumiem par ieguld?jumiem, kuri izmantojami t?s ar nodokli apliekamaj? darb?b?, pamatojoties uz 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., ar groz?jumiem) 9. pantu, k? ar? uz 168. un 169. pantu?

2)

Vai r??ins, kur? nor?d?ti izdevumi saist?b? ar ieguld?jumiem un kurš ir izrakst?ts sabiedr?bas biedriem, nevis sabiedr?bai, nepie?auj atskait?t priekšnodokli saist?b? ar izdevumiem par ieguld?jumiem pirm? prejudici?l? jaut?juma izpratn??”

22.

Savus apsv?rumus iesniedza pras?t?ja pamata liet?, Polijas Republikas, V?cijas Federat?v?s Republikas un Grie?ijas Republikas vald?bas, k? ar? Komisija.

23.

2011. gada 22. j?nija tiesas s?d? piedal?j?s pras?t?jas p?rst?vis, k? ar? Polijas Republikas, Francijas Republikas, Grie?ijas Republikas un Komisijas p?rst?vji.

V – V?rt?jums

A – levada apsv?rums

24.

Šīs tiesvedības pamats ir problēma, par kuru Tiesa jau ir izteikusies – kad subjekts veic sagatavošanas darbus, lai īstenotu saimniecisku darbību, var veidoties laika nobēde; no vienas puses, sagatavošanas darbi tiek veikti, lai īstenotu ar PVN apliekamu darbību, bet, no otras puses, nodoklis vēl nav aprēķināts, un līdz ar to nodokļu maksātājs nevar atskaitīt PVN priekšnodokli. Lai atrisinātu šo jautājumu, Tiesa ir atzinusi šo nodokļu maksātāju tiesības atgūt PVN priekšnodokli, pirms vēl saimnieciskā darbība kļūst daļa ir uzsākta. Judikāta apstiprina nodokļu maksātāja tiesības atgūt PVN priekšnodokli, kas samaksāts saimnieciskās darbības sagatavošanas posmā. Kad šī summa ir atgūta, ir acīmredzams, ka nodokļu maksātājs nevar veikt nekādu atskaitēšanu, ja rodas nodokļa pārvešana, bet vismaz tiek nodrošināts, ka sākuma posmā ir izveidots pamats, lai atgūtu PVN priekšnodokli saprātīgā termiņā.

25.

Būtu jāuzsver šī patēnība šo secinājumu sākumā, jo, lai gan Tiesa ņem vērā divus atšķirīgus kontekstus, viens no kuriem attiecas uz atmaksu un otrs – uz atskaitēšanu, tātad to nav skaidri norādījuši. Judikāta attiecina uz abiem atgūšanas veidiem terminu “atskaitēšana” – jēdzienu, kas padara būtiskas nianšes starp vienu un otru veidu un līdz ar to var radīt neskaidrības.

26.

Paturēt prātā šo atšķirību, kura ir būtiska, lai sniegtu lietderīgu atbildi, turpinājumā ir jāizvērtē divi Naczelny Sąd Administracyjny uzdotie prejudiciālie jautājumi.

B – Pirmais prejudiciālais jautājums

27.

Naczelny Sąd Administracyjny vispirms jautā, kurš ir atskaitēšanas tiesību subjekts gadījumā, ja sabiedrība vēlas izmantot šīs tiesības attiecībā uz ieguldītājam precēm un pakalpojumiem, par kuriem “nākamie biedri” ir samaksājuši PVN pirms sabiedrības dibināšanas.

28.

P. J. Granatovišs un M. M. Vasevišs nebija biedri tobrīd, kad viņi iegādājās nekustamo īpašumu, un lietas dokumentos arī nav minēts, ka viņi būtu rīkojušies šādā statusā. Tomēr ir nenoliedzami, ka viņi veica šo darījumu kā “nākamie biedri”, proti, lai drīzumā izveidotu personlī sabiedrību, caur kuru tiktu veikta uzņēmējdarbība, izmantojot minēto nekustamo īpašumu. Vēl vairāk, patēnība, kuru mēs iepriekš aplūkojām, nebūt nav izņēmums, bet gan ierasta un izplatīta komercdarbības prakse – viens vai vairāki subjekti nolemj dibināt uzņēmumu, viņi meklē un iegulda finanšu līdzekļus, iegādājas preces un pakalpojumus un tad, kad viņu rīcībā ir visas būtiskās sastāvdaļas uzņēmējdarbības uzsākšanai, viņi sāk procedūru sabiedrības izveidošanai, kura iemieso un kurai tiek piedāvātas tiesiskās attiecības, kas saistītas ar uzņēmuma darbību (3). Laiks, kas pagājis no nekustamā īpašuma iegādes līdz sabiedrības Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz Spółka jawna dibināšanai, ir ierasta parādība, un tas palielina interesi par lēmumu, ko Tiesa pieņem šajā lietā.

29.

Visbeidzot, Naczelny Sąd Administracyjny līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu dod mums iespēju precīzāk noteikt “nākamie biedri” un sabiedrību statusu saistībā ar PVN priekšnodokļa atgūšanu, kā arī noteikt robežas, kuru ietvaros dalībvalstis var reglamentēt attiecības, kas veidojas abu šo tiesību subjektu starpā. Lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, ievadā šī summa ir jāaplūko Tiesas judikāta, sākot it īpaši ar to, kas attiecas uz nodokļu maksātāja jēdzienu

Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē.

1) Šajā lietā piemērojam Tiesas judikatūra

30.

Lai atbildētu uz šajā tiesvedībā uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, būtu jānodala divas atsevišķas problēmas, kuras Tiesa jau ir aplūkojusi. Pirmā attiecas uz tiesību uz PVN priekšnodokļa atgāšanu – tiesību, kas tiek piešķirtas katram nodokļu maksātājam, kuram rodas izdevumi saistībā ar ieguldījumu sagatavošanu saimnieciskās darbības uzsākšanai, ko vēlāk viņš pats arī īsteno. Otrā attiecas uz šīm pašām tiesībām, bet situācijā, kad saimniecisko darbību turpina vai to formāli uzsāk cits subjekts. Kā redzsim turpinājumā, neviena no šīm divām problēmām nav precīzi piemērojama attiecībā uz šo lietu, tomēr no tiem izrietošā judikatūra ir būtiska, lai sniegtu lietderīgu atbildi.

31.

Pirmkārt, Tiesa ir izteikusies par to, kam ir tiesības saņemt ieguldījumu izdevumu atmaksu, ja šīs tiesības tiek izmantotas saimnieciskās darbības sagatavošanas posmā. Spriedumā lietā Rompelman (4) Tiesa šo problēmu aplūkoja pretēji formālajai nostājai, nosakot, ka nodokļu maksātājam, kurš vēl nav uzsācis saimniecisko darbību, ja viņš veic ieguldījumu, ir tiesības uz PVN priekšnodokļa atmaksu šajā saimnieciskās darbības sagatavošanas posmā (5). Tādējādi runa ir par gadījumu, kurā nenotiek nodokļu maksātāju maiņa, jo Rompelma [Rompelman] kungs un kundze bija veikuši ieguldījumu, lai paši vēlāk varētu izmantot nekustamo īpašumu.

32.

Tādā, lai gan spriedumā lietā Rompelman vairākkārt tiek lietots termins “atskaitēšana”, te mums drīzāk ir jānoskaidro ar tiesību saņemšanu PVN priekšnodokļa atmaksu, jo runa nav par atskaitēšanas tiesību piemērošanu attiecībā uz PVN, ko uzliek darījumam ražošanas dēļ. Gluži pretēji, kā izklāstīts šo secinājumu 24. un 25. punktā, Tiesa piešķir Rompelma kungam un kundzei tiesības saņemt PVN priekšnodokļa atmaksu, protams, ar nosacījumu, ka vēlāk, kad ir uzsākta saimnieciskā darbība, netiek veikta nekāda atskaitēšana saistībā ar šo nodokli. Šāds risinājums atbilst Direktīvas 2006/112 garam, jo ļauj nodokļu maksātājam “tāpat” atgūt PVN priekšnodokli, tajā pašā laikā nesodot viņu par to, ka saimnieciskās darbības sagatavošanās darbi notiek ar laiku nobēdi.

33.

Risks, ka saimnieciskā darbība varētu neīstenoties, nav šķērslis šādam risinājumam, kā Tiesa to ir atzinusi spriedumā lietā INZO (6). Minētajā spriedumā Tiesa apstiprināja tiesības saņemt [priekšnodokļa] atmaksu “pat tad, ja vēlāk [...] tiek nolemts nepāriet pie darbības fāzes un likvidēt attiecīgo sabiedrību tādējādi, ka paredzētās saimnieciskās darbības turpinājumā netiek veikti ar nodokli apliekami darījumi” (7). Ja vien nodokļu maksātājs nerēķina kā gala patērētājs, tad, ja saimnieciskā darbība no viņa neatkarīgu iemeslu dēļ netiek īstenota, tiesības atgūt PVN priekšnodokli turpina pastāvēt.

34.

Tiesa uzskatīja, ka krāpšanas gadījumā nodokļu iestādēm ir [nepieciešamie] līdzekļi un resursi, lai atklātu, vai kādu darbību mērķis ir bijusi patiesa vai fiktīva saimnieciskās darbības uzsākšana. Turklāt šādos gadījumos, kā izriet no judikatūras, Direktīva 2006/112 ļauj dalībvalstīm

“pieprasīt atmaksāt naudas summas ar atpakaļejošu spēku, pamatojoties uz to, ka šie atskaitījumi veikti, balstoties uz nepatiesiem apgalvojumiem” (8).

35.

Pie tādā pašā secinājuma [Tiesa] nonāca arī vīlkajos spriedumos, apstiprinot, ka nodokļu maksātāja īstenotās sagatavošanas darbības ļauj tam, saistībā ar ieguldījumu izmaksām nākamajā saimnieciskajā darbībā, atgūt PVN priekšnodokli. Spriedumi, kas pieņemti lietās Gabalfrisa (9), Ghent Coal (10), Breitsohl (11) un Fini H (12), pilnībā apstiprina šo nostāju.

36.

Otrs judikatūrā aplūkots jautājums attiecas uz visu aktīvu cesijas gadījumiem Direktīvas 2006/112 19. panta izpratnē, kad notiek cedenta subrogācija par labu cesionāram. Šajā kontekstā Tiesa atkal ieņem formālai pretīju un kazuistisku nostāju, kas ir licis tai atzīt, ka subjektam ar juridiskas personas statusu, kurš ir paši izveidots, lai īstenotu sagatavošanas darbības kapitālsabiedrības izveidei, ir tiesības atgūt PVN priekšnodokli par veiktajām izmaksām. Pie šāda secinājuma Tiesa nonāca lietā Faxworld (13), un šis risinājums ļāva pirmsdibinšanas sabiedrībai (Vorgründungsgesellschaft) pieprasīt priekšnodokli samaksāto naudu, lai gan preces un pakalpojumus, kurus tā bija iegādājusies, pilnībā izmantoja kapitālsabiedrība, kurai tie bija paredzēti.

37.

Spriedumi, kas pieņemti lietā Rompelman, lietā INZO un citās lietās, attiecas uz subjektiem, kurus raksturo fakts, ka viņi paši veic saimniecisko darbību, ko nevar teikt par šajā lietā iztīrījamo gadījumu, jo šajā tiesvedībā, kā to norāda iesniedzītāja, ir notikusi nodokļu maksātāja maiņa. Tāpat nostāja, ko Tiesa ieņēma lietā Faxworld, nav gluži attiecināma uz mūsu interesesjāso gadījumu, jo, ja minētajā lietā notika visu aktīvu nodošana, tad mūsu gadījumā “nākamie biedri” ir veikuši atsevišķu darījumu, kas attiecas tikai uz vienu pašumu. Līdz ar to, kā uzsver Francijas Republikas valdība, šī lieta neietilpst Direktīvas 2006/112 19. panta piemērošanas jomā.

38.

Tomēr minētie spriedumi atspoguļo Tiesas judikatūras telos [mērīj], ko var attiecināt arī uz tādām lietām kā šīs. Tās pamatā esošais galvenais uzdevums ir garantēt nodokļu neitralitātes principa ieviešanu, kas ir mērķis, kurš ir ietverts arī Direktīvā 2006/112 un kurš ir vērsts uz to, lai nodrošinātu, ka PVN būtības saglabāšanu, t.i., ka tas paliek netiešs nodoklis, ar ko apliek tikai un vienīgi patērētājus, nevis saimnieciskās darbības veikšanu (14). Šajā ziņā gan Direktīvā, gan Tiesas judikatūrā rēķinās par to, lai subjekts, kurš maksā PVN visa ražošanas procesa laikā, varētu atgūt nodokli, kas notiek, ja tas tiek pārnests uz nāmo ražošanas posmu (15). Nodokļu neitralitātes principa nozīmīgums PVN jomā reizēm liek atkāpties no formālās pieejas principa, ko apstiprina arī Direktīvas 2006/112 detalizēta interpretācija, no kuras izriet, ka Savienības likumdevējs, izvērtējot šos abus principus, sliecas par labu pirmajam.

2) “Nākamie biedri” kā nodokļu maksātāji Direktīvas 2006/112 9. panta nozīmē

39.

Iesūmums par atskaites punktu jāņem tas, ka “nākamie biedri” un sabiedrība ir nodokļu maksātāji Direktīvas 9. panta izpratnē. Sabiedrības gadījumā par to nav nekādu šaubu, jo caur to tiek īstenota akmeņlauztuvju izmantošana un līdz ar to – saimnieciskā darbība, kas pamato nodokļa uzlikšanu. Problemātiskāk var izrādīties klasificēt “nākamās biedrus” kā nodokļu maksātājus,

tomēr, kā tādā tīks izklāstā, ar vienu atbilst šim statusam.

40.

Faktiski tie, kuri iegādājas preces un saņem pakalpojumus, lai ieguldītu tos personālsabiedrībā, tās dibināšanas brīdī, neveido daļu no ražošanas ??des šā vārda striktā nozīmē, jo viņi nav tie, kuri izmanto iegādātās preces un ar negāst no tām labumu visa darījuma laikā. “Nākamais biedrs” pilda vienkārša raidītāja jeb, ja vēlaties, “nejauša” subjekta funkciju, kas kāst par ekonomikas dalībnieku tikai tādā iemesla dēļ, ka pastāv laika periods, kurā tikai viņš var pārstāvēt nākamo uzņēmumu. Šādi raugoties, judikatūra Rompelman lietā nav piemērojama šajā gadījumā, jo tajā iztīrījāmies jautājums attiecās uz tādā subjekta statusu, kurš vēl nav uzsācis saimniecisko darbību, bet kurš to drīzumā gatavojas uzsākt pats savā personā (16). Ne lietā Rompelman, ne vēlākajā judikatūrā [Tiesai] nav bijis jāsaskaras ar subjektu maiņu, un tādējādi, strikti ņemot, šajā lietā subjekta statuss nav tās pats.

41.

Tomēr ir acīmredzams, ka iepriekš minētajā judikatūrā noteiktie mērķi ir jāievēro arī tad, ja saimnieciskā darbība jau pastāv vai tā atrodas sākuma stadijā, vai, gluži pretēji – tiek pakāauta riskam, ka nodoklis tiek uzlikts situācijā, kas ir grūti samērojama ar nodokļu neitralitātes principu. Ja “nākamais biedrs” samaksā PVN par preču un pakalpojumu piegādi, kuras patiesais un faktiskais adresāts ir sabiedrība, kas izmantos šās preces un pakalpojumus, ir svarīgi, lai vai nu viņam, vai arī sabiedrībai būtu tiesības nekavējoties atskaitīt priekšnodokli, veidojoties pārvešanai. Ir būtiski, lai šās tiesības būtu “nākamajam biedram” vai sabiedrībai, it īpaši, ja pāiet noteikts laiks no piegādes brīža līdz sabiedrības dibināšanai.

42.

Šāds risinājums ir piemērojams arī gadījumos, ja sabiedrība netiek nodibināta vai galu galā neāsteno saimniecisko darbību, kā tas bija Rompelman lietā. Es uzskatu, ka minētās judikatūras apsvērumi ir attiecināmi arī uz gadījumu, kad “nākamais biedrs” iegādājas pašumu vai pakalpojumu, bet pēc tam neizveido sabiedrību pamatotu iemeslu dēļ. Šādā gadījumā judikatūra Rompelman lietā nosaka, ka dalībvalstīm ir jāparedz veids, kādā var tikt āstenotas tiesības uz PVN priekšnodokļa atgāšanu, kuru pašnieks nepāprotami būtu “nākamais biedrs” (17).

43.

Līdz ar to es uzskatu, ka Direktāvas 2006/112 9. pants, interpretāts atbilstīgi iepriekš minētajai judikatūrai, ir interpretājams tādējādi, ka “nākamais biedrs”, kurš iegādājas preces un pakalpojumus, par kuriem nomaksā PVN, ir nodokļu maksātājs, pat ja šā iegāde tiek veikta tikai tādā, lai vēlāk ieguldītu preces sabiedrībā tās dibināšanas brīdī un lai āstenu saimniecisko darbību, kas ir pamatojusi šo iegādi.

3) Atskaitāšanas tiesību subjekts un šo tiesību āstenoāšanas nosacājumi

44.

Kā jau iepriekš mināts, Naczelny Sąd Administracyjny uzdotais jautājums paliktu bez atbildes, ja mēs tikai apstiprinātu “nākamo biedru” nodokļu maksātāju statusu. Šis statuss ir tikai premisa, pamatojoties uz kuru mēs varāsim sniegt lietderīgu atbildi iesniedzājtiesai, jo mēs joprojā meesam noteikuši, kurš ir konkrētais priekšnodokļa atgāšanas tiesību subjekts – “nākamie biedri”, sabiedrība vai arī jebkurš no tiem.

45.

Iz?emot Francijas Republiku, dal?bvalstis, kuras ir iesniegušas savus apsv?rumus, uzskata, ka ties?bas uz priekšnodok?a atg?šanu ir tikai "n?kamajiem biedriem" k? person?m, kuras ir ieg?d?juš?s preces un pakalpojumus, par kuriem t?s ir nomaks?jušas nodokli. Turpretim Francijas Republikas vald?ba aizst?v viedokli par alternat?vu, saska?? ar kuru min?t?s ties?bas var izmantot vai nu "n?kamais biedrs", vai ar? sabiedr?ba, un otraj? gad?jum? tas notiek t?d??, ka "n?kamais biedrs" nevar t?s izmantot saska?? ar valsts ties?bu aktiem. Pras?t?ja pamata tiesved?b? uzskata, ka jebkur? gad?jum? tai ir j?b?t sabiedr?bai, kura izmanto ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu.

46.

L?dz šim iedibin?t? judikat?ra nav pietiekami skaidra šaj? zi?? . Situ?cija, kura ir visl?dz?g?k? tai, ar kuru m?s saskaramies šaj? liet?, ir sastopama iepriekš min?taj? liet? Faxworld, saist?b? ar kuru pie?emtaj? spriedum? Tiesa atzina, ka ties?bas uz priekšnodok?a atg?šanu ir V?cijas ties?bu aktos noteiktai sabiedr?bai (Vorgründungsgesellschaft), kuras vien?gais m?r?is bija veikt nepieciešam?s sagatavošanas darb?bas, lai uzreiz p?c tam nodibin?tu kapit?lsabiedr?bu (18). Tiesas atbilde stingri ??ma v?r? lietas ?patn?bas, lai iek?autu to Direkt?vas 2006/112 19. panta piem?rošanas jom?, saska?? ar kuru, "ja visus akt?vus vai to da?u nodod par atl?dz?bu vai bez t?s, vai k? ieguld?jumu uz??m?jsabiedr?b?, dal?bvalstis var uzskat?t, ka nav notikusi pre?u pieg?de, un sa??m?ju uzskata par t?s personas ties?bu p?r??m?ju, kas preces nodevusi". Liet? Faxworld V?cijas Federat?v? Republika pamatoj?s uz šo apsv?rumu un galu gal? piepras?ja, lai nodibin?t? sabiedr?ba b?tu tas nodok?u maks?t?js, kas var izmantot ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, kuru bija nomaks?jusi "Vorgründungsgesellschaft" (19). Tiesa tam nepiekrita un atzina min?t?s sabiedr?bas (Vorgründungsgesellschaft) k? visu akt?vu vai to da?u cedenta ties?bas atg?t priekšnodokli (20).

47.

Tom?r spriedums liet? Faxworld attiecas uz ?patn?b?m, kuras atš?iras no šaj? liet? iztirt?taj?m. Pirm?m k?rt?m, liet? Faxworld šaubas par [ties?bu aktu] interpret?ciju bija saist?tas ar cesijas dar?jumu, uz kuru attiecas Direkt?vas 2006/112 19. pants, bet šaj? liet? mums nav j?saskaras ar "visu akt?vu vai to da?u" nodošanu. Šo atš?ir?bu apstiprina spriedums liet? Zita Modes (21), kur? Tiesa secin?ja, ka viena vien?ga akt?va nodošana, k? tas ir šaj? gad?jum?, kad notiek viena nekustam? ?pašuma ieguld?šana, neietilpst min?t? 19. panta darb?bas jom? (22). Francijas Republika bija non?kusi pie š?da secin?juma, kuru t? izkl?st?ja tiesas s?des laik?.

48.

T?pat ar? ir j?uzsver otra atš?ir?ba sal?dzin?jum? ar spriedumu liet? Faxworld – fakts, ka V?cijas tiesiskaj? regul?jum? ir noteikts ?pašs subjekts, lai atvieglotu sabiedr?bas dibin?šanas procesu, ir aspekts, kas ar? ierobežo min?t? risin?juma piem?rojam?bu. Kr?pšanas risks sist?m?, kur? past?v, ja t? var?tu teikt, ide?la p?rmantojam?ba starp subjektu un t? sekot?ju, atvieglo ties?bu uz PVN priekšnodok?a atg?šanu pieš?iršanu pirmajam subjektam, pat ja tas nav saimniecisk?s darb?bas ?stenot?js (23).

49.

Š?s lietas apst?k?i b?tiski atš?iras no tiem, ar kuriem m?s sastopamies liet? Faxworld. K? jau tas tika uzsv?rts šo secin?jumu 47. punkt?, šaj? gad?jum? mums nav j?saskaras ar visu akt?vu nodošanu Direkt?vas 19. panta izpratn?, jo "n?kamie biedri" veic nevis dar?juma cesiju, bet tikai

viena akt?va ieguld?jumu. Turkl?t parastais konteksts, kur? tiek piem?rots min?tais pants, attiecas uz diviem daž?diem subjektiem un parasti – divu veidu ekonomisko apst?k?u kopumu, bet šaj? liet? past?v skaidra kontinuit?te starp darb?b?m un pat nodok?u maks?t?jiem.

50.

T?d?j?di, kaut ar? ir svar?gi patur?t pr?t? spriedumu liet? Faxworld, tikpat svar?gi ir uzsv?rt b?tisk?s atš?ir?bas, kas past?v starp vienu un otru lietu, vismaz piem?rojot min?t?s lietas risin?jumu attiec?b? uz šo gad?jumu.

51.

?emot v?r? iepriekš teikto, ir ac?mredzams, ka t?d? gad?jum? k? šaj? liet?, t? k? uz to neattiecas Direkt?vas 19. pants, bet taj? notiek “n?kamo biedru” ?pašuma ieguld?šana sabiedr?b? un de facto past?v abu subjektu identit?te un saimniecisk?s darb?bas kontinuit?te, ir pietiekami daudz ?patn?bu, lai Savien?bas likumdev?js tai paredz?tu ?pašu risin?jumu. Tom?r, k? jau m?s to redz?j?m, tas t? nav, un konkr?ta atbilde uz uzdoto jaut?jumu nav nedz atrodamā, nedz izriet no Direkt?vas 2006/112 teksta. Šis “klusums” liek man secin?t, ka Direkt?va 2006/112 pieš?ir dal?bvalst?m plašu r?c?bas br?v?bu, lai t?s pie?emtu pas?kumus, kurus uzskata par pareiz?kajiem un atbilstoš?kajiem min?t? ties?bu akta m?r?u ?stenošanai. T?d?j?di patiesais jaut?jums šaj? liet? neattiecas tik daudz uz to, lai noteiktu, kuram ir ties?bas atg?t PVN priekšnodokli, bet gan k?dos apst?k?os valsts tiesiskais regul?jums garant? min?to ties?bu izmantošanu.

52.

?emot v?r? šo nost?dni, ir skaidrs, k?p?c dal?bvalstis, kuras ir iesniegušas savus apsv?rumus šaj? tiesved?b?, ir aizst?v?jušas pret?jus viedok?us, kuri cita starp? atspogu?o to attiec?go tiesisko sist?mu praksi. Nep?rsteidz, ka Francijas Republika aizst?v viedokli, kas sakr?t ar to, kuru pauž pras?t?ja sabiedr?ba, jo Francijas tiesiskaj? regul?jum?, k? to tiesas s?des laik? nor?d?ja š?s dal?bvalsts p?rst?vis, ir paredz?ts š?ds risin?jums (24). T?pat ar? V?cijas Federat?v?s Republikas piesardz?ba, uzsverot nepieciešam?bu izv?rt?t, vai sabiedr?ba pirms t?s dibin?šanas veica k?du saimniecisko darb?bu, ir rakstur?ga valstij, kuras [tiesiskaj? sist?m?] ir paredz?ts ?pašs subjekts, k? to var?j?m nov?rot liet? Faxworld, kura ?pašais statuss nosaka t?du nodok?u rež?mu, k? min?t?s lietas gad?jum? (25).

53.

T?d?j?di es uzskatu, ka Direkt?vas 2006/112 168. pants saist?b? ar t?s 19. pantu ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? tas, ka dal?bvalsts t?d? gad?jum? k? pamata liet?, ?emot v?r? subjektu un saimniecisk?s darb?bas de facto identit?ti, pieš?ir [priekšnodok?a] atskait?šanas ties?bas sabiedr?bai.

54.

Tom?r, ja valsts ties?bu aktos š?da iesp?ja nav pie?auta, ir j?nodrošina, lai “n?kamajiem biedriem” b?tu ties?bas nekav?joties piepras?t PVN priekšnodok?a atmaks?šanu t?, k? Tiesa to jau ir noteikusi gad?jumos, kas iztirz?ti citu starp? iepriekš min?taj?s liet?s Rompelman, INZO vai Ghent Coal. Pret?j? gad?jum? tiktu pie?auta nepamatota diskrimin?cija t? vienk?rš? iemesla d??, ka tie, kuri uzs?k saimniecisko darb?bu, nedaudz v?l?k nolemj to formaliz?t, ieg?stot sabiedr?bas statusu.

Ja dal?bvalstis izv?las pieš?irt ties?bas uz atskait?šanu sabiedr?bai, š?s iesp?jas nosac?jums, protams, ir tas, ka "n?kamie biedri", veicot mantisku ieguld?jumu, ir p?rnesuši PVN priekšnodokli uz sabiedr?bu, un tas atspogu?ojas gr?matved?bas atskait?. Š? atruna, kuras nol?ks ir izvair?ties no nodok?u apiešanas, ?emot v?r?, ka "n?kamajiem biedriem" un sabiedr?bai praktiski ir vienota identit?te, kura t?pat izpaužas ar? person?g?s atbild?bas veid?, kas rakstur?gs t?dai sabiedr?bai k? šaj? liet?, past?vot skaidrai saimniecisk?s darb?bas kontinuit?tei, neliedz dal?bvalst?m atz?t sabiedr?bas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu.

Cit?di ir, ja dal?bvalstis, k? tas š?iet ir Polijas Republikas gad?jum?, izv?las neatz?t sabiedr?bas ties?bas uz [priekšnodok?a] atskait?šanu, kuras noteiktas Direkt?vas 2006/112 168. pant? (26). Šaj? gad?jum?, k? jau tas tika nor?d?ts šo secin?jumu 53. punkt?, ir j?nodrošina, lai “n?kamajiem biedriem” b?tu ties?bas atg?t PVN priekšnodokli, vai nu to atskaitot, vai ar? atmaks?jot, atkar?b? no t?, vai mums ir j?saskaras ar vienu vai otru no turpm?k aprakst?tajiem gad?jumiem.

Pirmkārt, var būt, ka "nākamie biedri" faktiski un pirms sabiedrības dibināšanas īsteno ar nodokli apliekamu saimniecisko darbību. Šajā gadījumā PVN dabiskā veidā tiek pārnests uz nāmo ražošanas nodokļa posmu, kas notiek, vai nu šķērsot ar nekustamo īpašuma pirkuma brīdi, vai arī nedaudz vēlāk, ciktāl jau notiek resursu saimnieciskā izmantošana. "Nākamie biedri" šajā gadījumā rīkojas kā īstēni ekonomiskie subjekti un viņiem dabiski ir atskaitīšanas tiesības, kuras tiek īstenotas, iesniedzot attiecīgās periodiskās deklarācijas, kamēr turpinās sabiedrības dibināšanas process.

Otrķrt – un tas ņiet esam ņs tiesvedķbas gadķjums – var bķt, ka “nķkamie biedri” gaida sabiedrķbas dibinķšanas nostiprinķšanu, lai faktiski uzsķktu saimniecisko darbķbu. ņajķ gadķjumķ mums nav jķsaskaras ne ar ieķķmumiem, ne ar PVN pķrneķšanu, bet gan ar sagatavoķanas darbķbķm, kas vķrstas uz produktķvas darbķbas izveidoķanu, kas saskaķķ ar Tiesas judikatķru ir pielķdzinķmas saimnieciskai darbķbai Direktķvas 2006/112 nozķmķ (27). ņķ situķcija precķzi tiek atspoguķota spriedumķ lietķ INZO, apstiprinot, ka, ja sabiedrķba ir apliecinķjusi savu vķlmi uzsķkt saimniecisku darbķbu, no kuras izriet ar PVN apliekami darķjumi, sagatavoķanas darbķbu ķstenoķana, piemķram, paredzķķs saimnieciskķs darbķbas rentabilitķtes pķķķjums, “tķdķķdi saskaķķ ar direktķvu var tikt uzskatķta par saimniecisko darbķbu, pat ja minķķ pķķķjuma priekķmets ir noteikt, cik rentabla ir paredzķķ darbķba” (28). Tiesa uzskatķja, ka nodokķu maksķķķjam ir jķbķķ tiesķbķm atgķķ PVN, kas bija samaksķķts par rentabilitķtes pķķķjumu, “pat ja vķķķk, pamatojoties uz ņķ pķķķjuma rezultķķiem, tika nolemts nepķriet pie operatķvķs ķķzes un likvidķķ sabiedrķbu tķdķķdi, ka paredzķķ saimnieciskķ darbķba tķ arķ neradķķja ar nodokli apliekamus darķjumus” (29).

No iepriekš teikt? izriet, ka, lai gan iz??muma k?rt?, past?v atmaks?šanas ties?bas gad?jumos, kad nav tikusi ?stenota produkt?va darb?ba un l?dz ar to nav ar? notikusi PVN priek?nodok?a p?rnešana. Tehniski, k? es to jau esmu nor?d?jis šo secin?jumu 32. punkt?, runa dr?z?k ir par [nodok?a] atmaks?šanas, nevis atskait?šanas ties?b?m, bet Tiesas veikt? Direkt?vas 2006/112 9. un 168. panta interpret?cija pamatojas uz atskait?šanas metodi, iztr?kstot citam skaidri

formulētam noteikumam šaj? ties?bu akt?, un nol?k? nodrošin?t nodok?u neitralit?tes principa iev?rošanu.

60.

Izš?irošs iemesls, kas pamato šo risin?jumu, ir sapr?t?guma krit?rijs, kas atkal ir izkl?st?ts min?taj? spriedum? liet? INZO. Šaj? liet? Tiesa uzsv?ra, ka, daļ?di traktējot nodok?u rež?mu attiec?b? uz vien?d?m ieguld?jumu darb?b?m, noš?irot uz??mumus, kuri jau ?steno ar nodokli apliekamus dar?jumus, un t?dus, kuri, veicot ieguld?jumus, tikai v?las uzs?kt darb?bas, kas turpm?k rad?s ar nodokli apliekamus dar?jumus, “veidojas patva??gi noteiktas atš?ir?bas saist?b? ar šiem p?d?jiem uz??mumiem, jo gal?gais l?mums par atskait?šanu ir atkar?gs no t?, vai šie ieguld?jumi nosl?dzas vai nenosl?dzas ar dar?jumiem, kas ir apliekami ar nodokli” (30).

61.

K? jau iepriekš min?ts, ir oblig?ti, lai tiem, kuri uzs?k sagatavošan?s un ieguld?jumu darb?bas, k? tas ir “n?kamo biedru” gad?jum? šaj? liet?, b?tu atbilstošas substant?vas un procesu?las iesp?jas, kas garant? vi?u ties?bas sa?emt PVN priekšnodok?a atmaksu.

62.

Tiesas s?des laik? gan Polijas vald?ba, gan sabiedr?ba nor?d?ja, ka “n?kamajiem biedriem” saska?? ar Polijas ties?bu aktiem nebija ties?bu sa?emt [priekšnodok?a] atmaksu, jo nekustam? ?pašuma ieguld?jums sabiedr?b? ir no nodok?a atbr?vots dar?jums. Iesniedz?jtiesai ir j?noskaidro, vai šajos apst?k?os tas, ka dar?jums atbr?vots no nodok?a, rada gan “n?kamajiem biedriem”, gan sabiedr?bai situ?ciju, kas apgr?tina vai padara neiesp?jamu PVN priekšnodok?a atmaksu.

63.

K? to šaj? tiesved?b? ir atzinušas dažas dal?bvalstis, ir taisn?ba, ka, pieš?irot “n?kamajiem biedriem” ties?bas atg?t PVN priekšnodokli t?d? gad?jum?, k? tikko izkl?st?ts, rodas nodok?a apiešanas risks, jo nosac?jumi atmaksas sa?emšanai tiek padar?ti p?rlietu elast?gi. Tom?r runa ir par ?oti specifisku gad?jumu, kad divi “n?kamie biedri” iegulda nekustamo ?pašumu k? mantisku ieguld?jumu person?lsabiedr?b? (31), ko veido tikai šie divi biedri un caur ko tiek ?stenota saimniecisk? darb?ba, kuras ?stenošanai tika nopirkta preces, par ko tika nomaks?ts PVN. Situ?cija ir tik cieši saist?ta ar konkr?tiem apst?k?iem un ir tik p?rbaud?ma, raugoties no c??as pret kr?pšanu viedok?a, ka maz ticams, ka k?da dal?bvalsts atst?tu neiev?rotu “n?kamo biedru” vai sabiedr?bas ?aunpr?t?gu r?c?bu. T?pat k? spriedumos liet?s Rompelman, INZO un citos iepriekš min?tajos nol?mumos Tiesa uzskat?ja, ka š?dos gad?jumos, ja ir izpild?tas form?l?s pras?bas, kas apstiprina saimniecisk?s darb?bas uzs?kšanu, nodok?u maks?t?jam nevar uzlikt pien?kumu pierd?t, ka vi?a r?c?ba ir tiesiska, bet – gluži pret?ji – valsts nodok?u iest?des ir t?s, kur?m ir nepieciešamie l?dzek?i, lai t?dos apst?k?os k? šaj? liet? atkl?tu, vai ir notikusi kr?pšana (32).

64.

?emot v?r? iepriekš teikto, es uzskatu, ka Direkt?vas 2006/112 9. un 168. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? tas, ka dal?bvalsts ?pašos apst?k?os, k? tas ir šaj? liet?, kad divas fiziskas personas “n?kamo biedru” status? ieg?d?jas nekustamo ?pašumu, kuru iegulda k? mantisku ieguld?jumu person?lsabiedr?b?, kas tiek nodibin?ta p?c min?t?s ieg?des un ko veido šie divi biedri, pieš?ir PVN priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas sabiedr?bai.

65.

Ja dalībvalsts nepieļauj šādu iespēju, Direktīvai 2006/112 ir pretrunā tas, ka "nākamie biedri" nevar pieprasīt PVN priekšnodokļa atmaksāšanu. Šādā situācijā valsts iestāde ir jānodrošina "nākamajiem biedriem" nepieciešamie apstākļi, lai atmaksāšanas tiesības varētu tikt īstenotas saskaņā ar tādām substantīviem un procesuāliem nosacījumiem, kas pārāk neapgrūtina šo tiesību īstenošanu un ievēro nodokļu neitralitātes principu.

C – Otrās prejudiciālās jautājums

66.

Kad esam noskaidrojuši, kam ir tiesības uz PVN priekšnodokļa atgāšanu, ir jāskaidro izskatīto otro Naczelny Sąd Administracyjny uzdoto jautājumu, kura priekšmets ir izrakstītie rīkojumi par tām precēm un pakalpojumiem, kas ir strīdā priekšmets. Kā izriet no lietas materiāliem, rīkojums par nekustamo īpašuma iegādi ir izrakstīts uz "nākamo biedru" vārda, bet rīkojums par notāra pakalpojumiem – uz sabiedrības vārda, bet pirms vārda tika bijis nodibināta.

67.

Kā ziņots, Direktīvas 2006/112 168. pantā noteikto atskaitīšanas tiesību īstenošana tiek pakāauta nosacījumam, ka nodokļa maksātājam ir jāspēj uzrādīt rīkojumu. Tā tas noteikts minētās direktīvas 178. panta a) apakšpunktā un šā paša normatīvā akta 220. panta 1. punktā, pieprasot, lai tiktu izsniegts rīkojums par visām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu, ko viens nodokļa maksātājs veicis citam nodokļa maksātājam. Starp citām rīkojuma obligātām norādēm jābūt ziņām saskaņā ar Direktīvas 2006/112 226. panta 5. punktu ir arī "nodokļa maksātāja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese".

68.

Kā to ir norādījuši lietas dalībnieki pamata lietā, kā arī vairākas valstis, kas piedalās tiesvedībā? Tiesā, šīs tiesas judikatūrā iepriekš minētie Direktīvas 2006/112 noteikumi ir tikuši interpretēti arī zināmu elastību. Šādas nostājas mērķis ir garantēt atskaitīšanas tiesības visiem nodokļa maksātājiem, kuri ir veikuši nodokļa maksājumu. Pārlietu apgrūtinot rīkojuma izsniegšanu un iesniegšanu, dalībvalsts riskē ar to, ka tiek radīti šķēršļi vai pat padarīta neiespējama nodokļa atskaitīšana, kas būtu pilnīgi pretrunā Direktīvas 2006/112 noteiktajiem mērķiem. Tādējādi Tiesas judikatūrā ir izstrādāts samērīga principa variants saistībā ar šāda veida gadījumiem, un Tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka "formalitātes, kuras šādi ir noteikusi attiecīgā dalībvalsts un kuras nodokļa maksātājam ir jāievēro, lai tas varētu izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, nevar pārsniegt to, kas ir noteikti nepieciešams, lai kontrolētu pareizu apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanu" (33).

69.

Šis uzstādījums ir licis Tiesai ierobežot dalībvalstu rīcības brīvību un ierobežot [to] iespējas pieprasīt, lai rīkojums tiktu ietvertas papildu ziņas tām, kas paredzētas Direktīvai (34). Tāpat arī Tiesa ir noteikusi, ka saistībā ar rīkojuma pieņemšanu kādā un nepilnībā, kuras ir iespējams novērst, ir jāļauj nodokļa maksātājam tās izlabot, pirms viņam tiek liegtas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (35). Tādējādi dalībvalstis nevar aizbildināties ar rīkojuma sastādīšanas procedūras formalitētēm, lai apgrūtinātu atskaitīšanas tiesību īstenošanu un līdz ar to apšaubītu nodokļu neitralitātes principu, apliekot ar nodokli saimniecisko darbību, nevis gala patēriņu.

70.

Balstoties uz šo normatīvo un juridisko pamatu, mēs varam piedāvāt risinājumu saistībā ar otru Naczelný Sąd Administracyjny uzdoto jautājumu, atbildei uz kuru ir jābūt strukturātai tāpat kā atbildei uz pirmo jautājumu. Tādējādi ir jānosīr divas atšķirīgas situācijas – viena, kurā dalībvalsts atzīst sabiedrības tiesības uz atskaitīšanu, vai otra, kurā tiek pieņemts, ka nekamie biedri pieprasa PVN priekšnodokļa atmaksāšanu.

71.

Pirmajā gadījumā, ja saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu atmaksāšanas tiesības tiek piešķirtas sabiedrībai, ir acīmredzams, ka izvēle ir izdarāma par labu tam, lai atvieglotu darījuma veikšanu un neuzliktu tam pārāk lielu maksājumu nastu; tajā pašā laikā dalībvalsts uzskata, ka, raugoties no citās pret krāpšanu perspektīvas, jebkura pretlikuma darbība tiktu atklāta, veicot ierastās pārbaudes un īstenojot fiskālo uzraudzību. Subrogācija automātiski attiecas uz visām tiesiskajām attiecībām un saistītajiem aktiem, kuru mērķis ir subjektu maiņa, tostarp, protams, uz rēķiniem.

72.

Subrogācijas kontekstā pieprasīt subrogāram nodokļa maksātājam iesniegt rēķinu uz vienu vārda vai – kas nozīmē to pašu – noraidīt šo rēķinu tā iemesla dēļ, ka tas ir izsniegts uz cedenta vārda, ir līdzvērtīgi tāda nosacījuma noteikšanai, kas apgrūtina, lai neteiktu – padara neiespējamu, to izpildi. Šāds risinājums neatbilstu Tiesas judikatūrai, kurā vairākkārt ir atzīts, ka, “ja nodokļu administrācijās rēķinā ir nepieciešams ziņot, lai konstatētu, ka nodokļu maksātājam kā attiecīgā pakalpojuma saņēmējam ir jāmaksā PVN, tai šā nodokļu maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nav jānosaka papildu nosacījumi, kuru sekas varētu būt šo tiesību atņemšana” (36). Šis ir tieši šīs lietas gadījums, jo subrogācija par labu sabiedrībai, kura neattiektos uz rēķinu, kas izsniegts par nekustamā īpašuma iegādi uz “nekamo biedru” vārda, netieši nozīmētu liegt [nodokļa maksātājam] atskaitīšanas tiesības.

73.

A fortiori, ir acīmredzams, ka rēķinu, kas izrakstīts uz sabiedrības vārda, bet pirms tās dibināšanas, ir jābūt iespējai izlabot, lai tas būtu uz biedru vārda, un šo apstākli nevarētu izmantot kā iemeslu, lai liegtu atskaitīšanas tiesības sabiedrībai.

74.

Otrkārt, ja dalībvalsts tiesību akti nepiešķir sabiedrībai atskaitīšanas tiesības, bet garantē atmaksāšanas tiesības “nekamajiem biedriem”, pirmais rēķins, kas attiecas uz akmeņlauztuvju iegādi, neradītu nekādas problēmas no Direktīvas 2006/112 viedokļa, jo runa ir par rēķinu, kas izrakstīts uz vienu vārda. Attiecībā uz rēķinu, kas izdots par sabiedrības dibināšanu, saskaņā ar Komisijas argumentiem un ievērojot šo secinājumu iepriekšējā punktā izklāstītos apsvērumus, atbildē būtu jānorāda, ka ir jāizlabo dokuments, jo ir acīmredzams, ka rēķina izrakstīšana uz sabiedrības vārda pirms tās dibināšanas ir apstāklis, kas attaisno šo labojumu un līdz ar to pamato tiesības uz PVN priekšnodokļa atgāšanu.

75.

Tādējādi, ja valsts tiesiskais regulējums pašos apstākļos, kādi ir šajā lietā, nosaka vai nu atskaitīšanu sabiedrības gadījumā, vai atmaksāšanu “nekamo biedru” gadījumā, dalībvalsts nedrīkst noteikt apgrūtinājumus, kas padara neiespējamu PVN priekšnodokļa atgāšanu, tostarp tādus, kas attiecas uz rēķinu izrakstīšanu un iesniegšanu. Valsts iestādes var īstenot samērīgus

un nepieciešamus pasākumus Direktīvas 2006/112 mērķu sasniegšanai, kuri, kā to Tiesa nesen ir atzinusi, ietver arī rīcība izlabošanu (37).

76.

Ņemot vērā iepriekš teikto, es ierosinu Tiesai uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 178. panta a) apakšpunkts, to aplūkojot kopsakarā ar tās 168. pantu, ir interpretējami tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādās valsts tiesību normas vai prakse, kas ierosina apstākļos, kādi ir šajā lietā, liedz atgūt PVN priekšnodokli,

a)

runājot par atskaitēšanu sabiedrības gadījumā, ja rīcība ir izrakstīta vai nu uz “nākamā biedru” vārda, vai sabiedrības vārda, pat pirms tās dibināšanas,

b)

vai, runājot par atmaksēšanu nākamā biedru gadījumā, ja rīcība ir izrakstīta uz sabiedrības vārda pirms tās dibināšanas.

VI – Secinājumi

77.

Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai atbildēt Naczelny Sąd Administracyjny šādi:

1)

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. un 168. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie nav pretrunā tam, ka dalībvalsts ierosina apstākļos, kādi ir pamata lietā, kad divas fiziskas personas “nākamā biedru” statusā iegūst, ja nekustamo īpašumu, kuru iegulda kā mantisku ieguldījumu personālsabiedrībā, kas tiek nodibināta pēc minētās iegādes un ko veido šie divi biedri, piešķir PVN priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības sabiedrībai.

Ja dalībvalsts nepieauj šādu iespēju, Direktīvai 2006/112 ir pretrunā tas, ka “nākamie biedri” nevar pieprasīt PVN priekšnodokļa atmaksēšanu. Šādu situācijā valsts iestādēm ir jānodrošina “nākamajiem biedriem” nepieciešamie apstākļi, lai atmaksēšanas tiesības varētu tikt īstenotas saskaņā ar tādām substantīviem un procesuāliem nosacījumiem, kas pārāk neapgrūtina šo tiesību īstenošanu un ievēro nodokļu neitralitātes principu.

2)

Direktīvas 2006/112 178. panta a) apakšpunkts, to aplūkojot kopsakarā ar tās 168. pantu, ir interpretējami tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādās valsts tiesību normas vai prakse, kas ierosina apstākļos, kādi ir šajā lietā, liedz atgūt PVN priekšnodokli,

a)

runājot par atskaitēšanu sabiedrības gadījumā, ja rīcība ir izrakstīta vai nu uz “nākamā biedru” vārda, vai sabiedrības vārda, pat pirms tās dibināšanas,

b)

vai, runājot par atmaksāšanu nākamā biedru gadījumā, ja rādītājs ir izrakstīts uz sabiedrības vārda pirms tās dibināšanas.

(1) Oriģinālvaloda – spāņu.

(2) 2006. gada 28. novembra direktīva (OV L 347, 1. lpp.).

(3) Skat. Abella Poblet, E. Manual del IVA, 3. izdevums, La Ley, 2006, 150. un nākamās lpp.

(4) 1985. gada 14. februāra spriedums lietā 268/83 Rompelman (Recueil, 655. lpp.).

(5) Turpat, 23. un 24. punkts

(6) 1996. gada 29. februāra spriedums lietā C-110/94 INZO (Recueil, I-857. lpp.).

(7) Turpat, 22. punkts.

(8) Turpat, 24. punkts.

(9) 2000. gada 21. marta spriedums apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 Gabalfrisa u.c. (Recueil, I-1577. lpp.).

(10) 1998. gada 15. janvāra spriedums lietā C-37/95 Ghent Coal Terminal (Recueil, I-1. lpp.).

(11) 2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-400/98 Breitsohl (Recueil, I-4321. lpp.).

(12) 2005. gada 3. marta spriedums lietā C-32/03 Fini H (Krājums, I-1599. lpp.).

(13) 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-137/02 Faxworld (Recueil, I-5547. lpp.).

(14) Skat. Direktīvas 2006/112 preambulas 5., 7., 13. un 30. apsvērumu.

(15) Tiesa pauž šo uzskatu ar judikatūrā iesakņojušos formulu, saskaņā ar kuru PVN neitralitāte atspoguļojas atskaitījumu sistēmās, kuras “mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no visām saimnieciskās darbības ietvaros maksājamā vai samaksātā PVN. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti, neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētā saimnieciskā darbība kļūst daļēji principā ir apliekama ar PVN”. Citu starpā skat. spriedumu lietā Rompelman (minēts iepriekš, 19. punkts), spriedumu lietā Ghent Coal Terminal (minēts iepriekš, 15. punkts), spriedumu apvienotajās lietās Gabalfrisa u.c. (minēts iepriekš, 44. punkts), 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-98/98 Midland Bank (Recueil, I-4177. lpp., 19. punkts) un spriedumu lietā I/S Fini H (minēts iepriekš, 25. punkts).

(16) Spriedums lietā Rompelman (minēts iepriekš, 23. un 24. punkts).

(17) Savos secinājumos, kas sniegti iepriekš minētajā lietā Breitsohl, ģenerālvokāls D. Ruiss-Harabo Kolomers [D. Ruiz-Jarabo Colomer] paziņoja, ka “a fortiori var uzskatīt, ka šis pats princips aizliedz šo pārdējo uzņēmumu diskrimināciju saistībā ar brīdi, kad tiek iesniegts lūgums par nodokļa atskaitīšanu – pirms vai pēc tam, kad tiek konstatēts, ka iecerētā saimnieciskā aktivitāte neārstosies, – vai saistībā ar faktu, ka, iesniedzot šo lūgumu, attiecīgā nodokļa iestāde formāli tiem piešķir vai nepiešķir nodokļa maksājuma statusu” (47. punkts).

(18) Šaj? zi?? skat. Klenk, F. darb? Sölch, O. un Ringleb, K. Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Beck, 2003, 482. un n?kamie punkti.

(19) Spriedums liet? Faxworld (min?ts iepriekš, 35. punkts).

(20) Turpat, 41. un 42. punkts.

(21) 2003. gada 27. novembra spriedums liet? C-497/01 Zita Modes (Recueil, I-14393. lpp.).

(22) Turpat, 40. punkts.

(23) Iev?rojiet, ka Tiesas pie?emtais l?mums s?kotn?ji š?ietami nesakr?t ar atbildi, ko Tiesa sniedza 2001. gada 22. febru?ra spriedum? liet? C-408/98 Abbey National (Recueil, I-1361. lpp.), lai gan abas lietas attiec?s uz Direkt?vas 19. pantu. K? to uzsv?ra ?ener?ladvok?ts F. Dž. Džeikobss [F. G. Jacobs] savos secin?jumos, kas sniegti 2003. gada 23. oktobr? liet? Faxworld (spriedums min?ts iepriekš), atš?ir?ba starp abiem gad?jumiem sl?pjas katras lietas atbilstošaj?s valsts ties?bu norm?s un attiec?gi veikto dar?jumu b?t?b?. T? to izprata ar? Tiesa, ?paši uzsverot “?paš?s iez?mes”, ar kur?m ir saist?ta Faxworld lieta (skat. spriedumu liet? Faxworld, min?ts iepriekš, 42. punkts).

(24) Šaj? zi?? skat. Valsts Padomes 1980. gada 30. apr??a spriedumu Nr. 15506.

(25) Šaj? zi?? skat. ?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa secin?jumus (min?ti iepriekš, 19.–24. punkts).

(26) Polijas vald?ba un sabiedr?bas p?rst?vis, k? ar? iesniedz?jtiesa ir nor?d?juši, ka šis ir risin?jums, kas paredz?ts Polijas tiesiskaj? regul?jum?.

(27) Skat. spriedumu liet? Rompelman (min?ts iepriekš).

(28) Spriedums liet? INZO (min?ts iepriekš, 18. punkts).

(29) Spriedums liet? INZO (min?ts iepriekš, 20. punkts) (izc?lums mans).

(30) Spriedums liet? INZO (min?ts iepriekš, 22. punkts).

(31) Saska?? ar Polijas vald?bas un sabiedr?bas p?rst?vja sniegto inform?ciju Polijas tiesiskaj? regul?jum? pilnsabiedr?ba ir person?lsabiedr?ba, kur atbild?ba sadal?s starp sabiedr?bas un biedru akt?viem, pat ja p?d?jo gad?jum? t? ir subsidi?r? atbild?ba.

(32) “Ja nodok?u p?rvalde nolemtu, ka ties?bas uz nodok?a atskait?jumu tika izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi, tai ar atpaka?ejošu sp?ku b?tu ties?bas piepras?t atskait?to summu atmaks?šanu” (iepriekš min?tais spriedums liet? I/S Fini H, 33. punkts, kur? savuk?rt ir atsauce uz iepriekš min?tajiem spriedumiem liet? Rompelman, 24. punkts, liet? INZO, 24. punkts, un apvienotaj?s liet?s Gabalfrisa u.c., 46. punkts).

(33) Tiesas 2004. gada 1. apr??a spriedums liet? C-90/02 Bockemühl (Recueil, I-3303. lpp., 50. punkts), 2010. gada 30. septembra spriedums liet? C-392/09 Uszodaépít? (Kr?jums, I-8791. lpp., 38. punkts), 2008. gada 8. maija spriedums apvienotaj?s liet?s C-95/07 un C-96/07 Ecotrade (Kr?jums, I-3457. lpp., 50. punkts) un 2011. gada 28. j?lija spriedums liet? C-274/10 Komisija/Ung?rija (Kr?jums, I-7289. lpp., 43. punkts).

(34) Spriedums liet? Bockemühl (min?ts iepriekš, 51. punkts), 2005. gada 21. apr??a spriedums liet? C-25/03 HE (Kr?jums, I-3123. lpp., 78.–82. punkts) un spriedums liet? Ecotrade (min?ts

iepriekš, 64. punkts).

(35) 2010. gada 15. jūlija spriedums lietā C-368/09 Pannon Gép Centrum (Krājums, I-7467. lpp., 43. un 44. punkts).

(36) Spriedums lietā Bockemühl (minēts iepriekš, 51. punkts).

(37) Spriedums lietā Pannon (minēts iepriekš, 44. punkts).