TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 22. decembrī *

Lieta C-438/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 14. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 9. novembrī, tiesvedībā

Bogusław Juliusz Dankowski

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), E. Juhāss [*E. Juhász*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

* Tiesvedības valoda — poļu.

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],
sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 11. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Boguslava Juliuša Dankovska [*Bogusław Juliusz Dankowski*] vārdā — R. Gžejščaks [*R. Grzejszczak*] un J. Skžidlo [*J. Skrzydło*], T. Gžejščaks [*T. Grzejszczak*] un A. Kanja [*A. Kania*], *adwokaci*,

— Polijas valdības vārdā — A. Kramarčiks [*A. Kramarczyk*], kā arī M. Špunars [*M. Szpunar*] un B. Majčina [*B. Matczyna*], pārstāvji,

— Vācijas valdības vārdā — K. Blaške [*C. Blaschke*] un J. Mellers [*J. Möller*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — Z. Hadzipavlu [*Z. Chatzipavlou*] un D. Cagaraki [*D. Tsagkaraki*], kā arī K. Georgiadis [*K. Georgiadis*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], kā arī A. Stobjecka-Kuika [*A. Stobiecka-Kuik*] un K. Hermane [*K. Herrmann*], pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), redakcijā, kas bija spēkā strīdīgo faktu norises laikā, 17. panta 2. un 6. punktu, kā arī 18. un 22. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp B. J. Dankovski un *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi* (Lodzas Nodokļu palātas direktors) par tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") atskaitīšanu ierobežojumu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas;

[..]."

4 Šīs direktīvas 4. pantā ir noteikts:

"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. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. [..]

[..]"

5 Sestās direktīvas 17. pantā ir noteikts:

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

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

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs;

[..]

6. Ne ilgāk kā četrus gadus no šīs direktīvas spēkā stāšanās dienas Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana. Pievienotās vērtības nodoklis nekādā gadījumā nav

atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad iepriekšminētās normas stājas spēkā, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šī direktīva stājas spēkā.

[..]"

6 Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts:

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

a) par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktūrai [faktūrrēķinam], kas sastādīta [izrakstīts] saskaņā ar 22. panta 3. punktu [..]."

7 Minētās direktīvas 22. panta 1. punktā ir noteikts:

"a) katra nodokļu maksātāja persona paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tās darbība kā nodokļu maksātājai. [..]

[..]

c) Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai ar individuālu numuru identificētu:

— ikvienu nodokļu maksātāju, [..] kas valsts teritorijā piegādā preces vai sniedz pakalpojumus, kas viņam dod tiesības uz atlaidi, izņemot tādas preču piegādes un pakalpojumu sniegšanu, par ko nodoklis [..] ir jāmaksā vienīgi pircējam vai saņēmējam. [..]"

8 Sestās direktīvas 22. panta 3. punkts ir izteikts šādi:

"a) Katrs nodokļa maksātājs izdod faktūru [faktūrrēķinu] vai citu dokumentu faktūras vietā par visām precēm un pakalpojumiem, ko tas piegādājis citam nodokļa maksātājam, un pats patur šā dokumenta kopiju [..];

b) neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, rēķinos, kas izrakstīti saskaņā ar a) [apakš]punkt[u] [..], pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām obligāti ir jāsniedz tikai šādas ziņas:

— izrakstīšanas datums,

— kārtas numurs [..],

— PVN identifikācijas numurs, kas minēts 1. punkta c) apakšpunktā, pēc kura nodokļu maksātājs [..] sniedza pakalpojumus,

— [klienta] [..] PVN identifikācijas numurs, kas minēts 1. punkta c) apakšpunktā, pēc kura viņam [..] sniegti pakalpojumi;

— nodokļu maksātāja un viņa klienta pilnais vārds un adrese,

— [..] sniegto pakalpojumu apjoms un veids,

— datums, kad [..] sniegti pakalpojumi, vai datums, kad [..] veikts pārskaitījums [..]

[..]."

9 Sestās PVN direktīvas 22. panta 8. punktā ir noteikts:

"Dalībvalstis var uzlikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu [..].

Iespēju, kas paredzēta pirmajā daļā, nevar izmantot, lai noteiktu papildu pienākumus tiem, kas paredzēti 3. punktā."

Valsts tiesiskais regulējums

10 2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli (*Ustawa o podatku od towarów i usług*) redakcijā, kas piemērojama pamata lietas faktu norises laikā, 96. pantā ir paredzēts, ka nodokļu maksātājiem pirms to darbības sākšanas pirmās dienas kompetentajai nodokļu iestādei ir jāiesniedz reģistrācijas pieteikums.

11 Minētā likuma 88. panta 3.a punkta 1) apakšpunkta a) daļā ir noteikts, ka rēķini nevar būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanai un nodokļa starpības atlīdzināšanai vai priekšnodokļa atlīdzināšanai, ja pārdošanu pamato neesoša uzņēmēja vai tāda uzņēmēja, kam nav tiesību izrakstīt rēķinus, izrakstīti rēķini.

12 Finanšu ministrijas pieņemtā rīkojuma par šī paša likuma izpildi normās ir paredzēts, ka reģistrētie nodokļu maksātāji kā faktiskie PVN maksātāji, kuriem ir nodokļu identifikācijas numurs, izraksta rēķinus, kas ietver norādi "PVN rēķins".

13 Šī rīkojuma 48. panta 4. punkta 1) apakšpunkta a) daļā ir paredzēts, ka tad, ja preces pārdošana vai pakalpojuma sniegšana ir pamatota ar rēķiniem, ko izrakstījis neesošs uzņēmējs vai tāds uzņēmējs, kuram nav tiesību izrakstīt rēķinus, tie nevar būt pamats maksājamā nodokļa atskaitīšanai un nodokļa starpības atlīdzināšanai vai priekšnodokļa atlīdzināšanai.

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

14 B. J. Dankovskis, prasītājs pamata lietā, ir uzņēmuma *Dan-Trak* īpašnieks. No 2004. līdz 2006. gadam Placeka k-gs [*Płacek*], uzņēmuma *Artem-Studio* vadītājs, tam sniedza noteiktu skaitu ar nodokli apliekamu komercpakalpojumu. Tomēr Placeka k-gs nebija ne izpildījis pienākumu reģistrēties preču un pakalpojumu nodokļu reģistrā, ne samaksājis PVN, lai gan tas bija izrakstījis rēķinus, kuros ir norādīti sniegtie pakalpojumi un maksājamais nodoklis.

15 Ar 2007. gada 23. marta lēmumu *Dyrektor Izby Skarbowej* w Łodzi, neapšaubot, ka attiecīgie pakalpojumi ir sniegti, atteica B. J. Dankovskim tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis un kas norādīts Placeka k-ga izrakstītajos rēķinos.

16 Šī lēmuma pamatojumā viņš norādīja, ka strīdīgo rēķinu izdevējs nav reģistrēts kā PVN maksātājs un ka, tā kā nav izpildīts reģistrācijas pienākums, kas ir paredzēts piemērojamajās valsts tiesību normās, šī uzņēmēja izrakstītie rēķini nerada tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis.

17 Tad B. J. Dankovskis par minēto lēmumu cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi* (Lodzas Administratīvā tiesa). Savas prasības pamatojumam B. J. Dankovskis it īpaši apgalvoja, ka uzņēmēja kā PVN maksātāja reģistrācija ir tikai tehnisks akts, kas nevar ietekmēt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

18 Ar 2007. gada 4. decembra lēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi* šo prasību noraidīja.

19 Savā kasācijas sūdzībā *Naczelny Sąd Administracyjny* [Augstākajā administratīvajā tiesā] B. J. Dankovskis it īpaši atsaucās uz Polijas nodokļu tiesību normu piemērošanas nesaderību ar Savienības tiesībām, kā arī uz kļūdainu Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta interpretāciju.

20 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN] sistēmas pamatprincipiem, it īpaši Sestās direktīvas [..] 17. panta 6. punktam, ir pretrunā dalībvalsts tiesību normas, saskaņā ar kurām nodokļu maksātājam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, ko apliecina PVN rēķins, kuru ir izrakstījis uzņēmējs, kas nav reģistrēts preču un pakalpojumu nodokļa reģistrā?

2) Vai, atbildot uz pirmo jautājumu, nozīme ir tam, ka

a) nav šaubu, ka PVN rēķinā norādītajiem darījumiem ir uzliekams PVN un ka tie ir faktiski notikuši,

b) rēķinā ir iekļauta visa Kopienu tiesībās prasītā informācija,

c) nodokļu maksātāja tiesību atskaitīt priekšnodokli, ko apliecina rēķins, kuru ir izrakstījis uzņēmējs, kas nav reģistrēts, ierobežojums bija spēkā valsts tiesību sistēmā jau pirms dienas, kad Polijas Republika pievienojās Kopienai?

3) Vai atbilde uz pirmo jautājumu ir atkarīga no papildu kritēriju izpildes (piemēram, no pierādījuma, ka nodokļu maksātājs ir rīkojies labticīgi)?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

21 Ar trim uzdotajiem jautājumiem, kas ir jāpārbauda kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai pamata lietas apstākļos, ņemot vērā Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 22. panta 3. punkta b) apakšpunktu, nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN, ko tas samaksājis par cita nodokļu maksātāja, kurš nav reģistrējies kā PVN maksātājs, sniegtajiem pakalpojumiem un, ja atbilde ir apstiprinoša, vai šīs direktīvas 17. panta 6. punktam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, kas izslēdz tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja pakalpojumus ir sniedzis šāds nodokļu maksātājs.

Par prejudiciālo jautājumu pirmo daļu

22 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN sistēmas neatņemama daļa, ko principā nevar ierobežot (skat. 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler*, *Recueil*, I-81. lpp., 42. punkts, kā arī 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-465/03 *Kretztechnik*, Krājums, I-4357. lpp., 33. punkts).

23 Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas ir uzlikti iepriekš veiktajiem darījumiem (skat. 2008. gada 13. marta spriedumu lietā C-437/06 *Securenta*, Krājums, I-1597. lpp., 24. punkts; 2009. gada 4. jūnija spriedumu lietā C-102/08 *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, Krājums, I-4629. lpp., 70. punkts, un 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF*, Krājums, I-10413. lpp., 55. punkts).

24 Tādējādi iedibinātās atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-137/02 *Faxworld*, *Recueil*, I-5547. lpp., 37. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *SKF*, 56. punkts).

25 Attiecībā uz pamata lietu ir skaidrs, ka attiecīgos pakalpojumus iepriekš ir sniedzis noteikts uzņēmējs un ka prasītājs pamata lietā minētos pakalpojumus vēlāk ir izmantojis šo ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.

26 Līdz ar to ir izpildīti Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā paredzētie materiālie nosacījumi, lai rastos tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

27 Attiecībā uz tiesību uz nodokļa atskaitījumu īstenošanas noteikumiem Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka nodokļu maksātājam ir jābūt rēķinam, kas izrakstīts saskaņā ar šīs direktīvas 22. panta 3. punktu.

28 Pēdējās minētās tiesību normas b) apakšpunktā ir precizēts, kādas norādes saistībā ar PVN obligāti ir jāietver rēķinos, kas izrakstīti atbilstoši Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta a) apakšpunktam, ņemot vērā, ka šis pēdējais paredz pienākumu ikvienam nodokļu maksātājam nodrošināt, ka tiek izrakstīts rēķins par pakalpojumiem, ko tas sniedz citam nodokļu maksātājam.

29 Attiecībā uz norādēm, kas ir minētas Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā, iesniedzējtiesa ir konstatējusi, ka prasītāja pamata lietā iesniegtajos rēķinos ir ietverta visa šajā tiesību normā prasītā informācija. No Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem, kā arī no Polijas valdības tiesas sēdē sniegtajām ziņām it īpaši izriet, ka minētie rēķini ietver attiecīgā pakalpojumu sniedzēja nodokļu identifikācijas numuru, kuru uzņēmējiem piešķir Polijas nodokļu iestādes pēc savas iniciatīvas, neatkarīgi no tā, vai tie ir iesnieguši reģistrācijas pieteikumu.

30 Pat ja minētajā tiesību normā ir paredzēta norāde "PVN identifikācijas numurs", ir jāuzskata, ka nodokļu [maksātāja] identifikācijas numurs, kas piešķirts šajā gadījumā, nodrošina attiecīgā nodokļu maksātāja identifikāciju un tātad var atbilst Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta trešā ievilkuma prasībām.

31 Tomēr minētais pakalpojumu sniedzējs, kā ir norādījusi iesniedzējtiesa, lai gan tas ir izrakstījis rēķinus par prasītājam pamata lietā sniegtajiem pakalpojumiem, nebija reģistrējies valsts kompetentajā iestādē kā PVN maksātājs.

32 Sestās direktīvas 22. panta 1. punktā ir paredzēts, ka ikviens nodokļu maksātājs paziņo par savas ar nodokļiem apliekamās darbības sākumu.

33 Neraugoties uz šādas reģistrācijas svarīgumu PVN sistēmas pareizai darbībai, tas, ka nodokļu maksātājs nav izpildījis šo pienākumu, nevar radīt šaubas par tām tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā ir piešķirtas citam nodokļu maksātājam.

34 Sestās direktīvas 22. panta 1. punktā ir paredzēts tikai nodokļu maksātāju pienākums paziņot par to saimnieciskās darbības uzsākšanu, izmaiņām un izbeigšanu, bet nekādā veidā nav dotas dalībvalstīm tiesības paziņojuma neiesniegšanas gadījumā atlikt tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošanu līdz ar nodokli apliekamo darījumu parastās īstenošanas faktiskam sākumam vai liegt nodokļu maksātājam šīs tiesības izmantot (skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 51. punkts, un 2010. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-385/09 *Nidera Handelscompagnie*, Krājums, I-10385. lpp., 48. punkts).

35 Ja kompetentās nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamās ziņas, lai konstatētu, ka nodokļu maksātājam kā komercpakalpojuma saņēmējam ir jāmaksā PVN, tā nevar šī nodokļu maksātāja tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu noteikt papildu nosacījumus, kuru sekas varētu būt šo tiesību atņemšana (skat. 2008. gada 8. maija spriedumu apvienotajās lietās C-95/07 un C-96/07 *Ecotrade*, Krājums, I-3457. lpp., 64. punkts, kā arī 2010. gada 30. septembra spriedumu lietā C-392/09 *Uszodaépítő*, Krājums, I-8791. lpp., 40. punkts).

36 Tādējādi iespējamā pakalpojuma sniedzēja pienākuma, kas paredzēts Sestās direktīvas 22. panta 1. punktā, neizpilde nevar radīt šaubas par tām tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas ir piešķirtas minēto pakalpojumu saņēmējam atbilstoši šīs direktīvas 17. panta 2. punktam.

37 Tas pats attiecas arī uz Sestās direktīvas 22. panta 8. punktu, atbilstoši kuram dalībvalstīm ir iespēja paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu. Lai gan šī tiesību norma atļauj dalībvalstīm veikt atsevišķus pasākumus, tie tomēr nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un līdz ar to tos nevar izmantot, lai sistemātiski apšaubītu tiesības uz PVN atskaitīšanu, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips (skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide* u.c., *Recueil*, I-7281. lpp., 47. punkts, un iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Gabalfrisa* u.c., 52. punkts, kā arī apvienotajās lietās *Ecotrade*, 65. un 66. punkts).

38 No šiem apsvērumiem izriet, ka Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN, ko tas samaksājis par cita nodokļu maksātāja sniegtajiem pakalpojumiem, kurš nav reģistrējies kā PVN maksātājs, ja rēķinos, kas to apliecina, ir ietverta visa informācija, kas prasīta minētajā 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā, it sevišķi tā, kas vajadzīga personas, kura ir izrakstījusi minētos rēķinus, un sniegto pakalpojumu rakstura identifikācijai.

Par prejudiciālo jautājumu otro daļu

39 Ja tādējādi prasītājam pamata lietā atbilstoši Sestajai direktīvai ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, iesniedzējtiesa jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas liedz tiesības atskaitīt PVN, ko nodokļu maksātājs ir samaksājis citam nodokļu maksātājam — pakalpojumu sniedzējam, ja pēdējais nav reģistrēts kā PVN maksātājs.

40 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka šī tiesību norma ir atkāpes norma, kas noteiktos apstākļos atļauj dalībvalstīm saglabāt savus tiesību aktus jautājumā par izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas ir spēkā dienā, kad attiecīgajā dalībvalstī stājas spēkā Sestā direktīva, līdz brīdim, kad Padome pieņem šajā pantā paredzētos noteikumus (skat. 2008. gada 11. decembra spriedumu lietā C-371/07 *Danfoss* un *AstraZeneca*, Krājums, I-9549. lpp., 28. punkts, kā arī 2010. gada 15. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-538/08 un C-33/09 *X Holding* un *Oracle Nederland*, Krājums, I-3129. lpp., 38. punkts).

41 Attiecībā uz šīs tiesību normas piemērojamību Tiesa ir atzinusi, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu dalībvalstīm piešķirtā iespēja nav uzskatāma par absolūtu diskrecionāru varu izslēgt visas vai gandrīz visas preces un pakalpojumus no tiesībām uz PVN atskaitīšanu un tādējādi padarīt bezjēdzīgu ar šīs direktīvas normām ieviesto režīmu. Minētā iespēja tādējādi neattiecas uz vispārēju izslēgšanu un neatbrīvo dalībvalstis no pienākuma pietiekami sīki precizēt tās preces un pakalpojumus, kuri ir izslēgti no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu (skat. 1999. gada 5. oktobra spriedumu lietā C-305/97 *Royscot* u.c., *Recueil*, I-6671. lpp., 22. un 24. punkts; 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens*, Krājums, I-7037. lpp., 33. un 35. punkts, kā arī 2010. gada 30. septembra spriedumu lietā C-395/09 *Oasis East*, Krājums, I-8811. lpp., 23. punkts).

42 Turklāt režīms, ar ko tiek paredzētas atkāpes no principa par tiesībām uz PVN atskaitīšanu, ir jāinterpretē šauri (skat. 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-414/07 *Magoora*, Krājums, I-10921. lpp., 28. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Oasis East*, 24. punkts).

43 Attiecībā uz pamata lietu un iespējamu Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā paredzētā atkāpes režīma piemērošanu ir jānorāda, ka minētā direktīva Polijā stājās spēkā dienā, kad šī dalībvalsts iestājās Eiropas Savienībā, proti, 2004. gada 1. maijā. Tātad šis datums ir nozīmīgs iepriekš minētās tiesību normas piemērošanai attiecībā uz šo dalībvalsti (iepriekš minētais spriedums lietā *Oasis East*, 25. punkts).

44 Vērtējot pamata lietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu, ņemot vērā Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu un iepriekš minēto judikatūru, ir jākonstatē, ka tas ir vispārēja rakstura pasākums, ar kuru tiek izslēgtas tiesības uz PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitīšanu par jebkādu darījumu, kuru īstenojis nodokļu maksātājs, kurš nav izpildījis pienākumu reģistrēties kā PVN maksātājam.

45 Šāds tiesiskais regulējums rada tiesību uz PVN atskaitīšanu ierobežojumu, kas pārsniedz to, kas ir atļauts Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā.

46 Tiesa faktiski ir precizējusi, ka dalībvalstīm nav atļauts saglabāt izslēgšanu no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kas vispārēji attiektos uz jebkādiem izdevumiem, kuri ir saistīti ar preču vai pakalpojumu iegādi (2009. gada 23. aprīļa spriedums lietā C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio*, Krājums, I-3459. lpp., 28. un 29. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Oasis East*, 30. punkts).

47 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas liedz tiesības atskaitīt PVN, ko nodokļu maksātājs ir samaksājis citam nodokļu maksātājam — pakalpojumu sniedzējam, ja pēdējais nav reģistrēts kā šī nodokļa maksātājs.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2006. gada 14. februāra Direktīvu 2006/18/EK, 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, ko tas samaksājis par pakalpojumiem, kurus sniedzis cits nodokļu maksātājs, kurš nav reģistrējies kā šī nodokļa maksātājs, ja rēķinos, kas to apliecina, ir ietverta visa informācija, kas prasīta minētajā 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā, it sevišķi tā, kas vajadzīga personas, kura ir izrakstījusi minētos rēķinus, un sniegto pakalpojumu rakstura identifikācijai;**

2) **Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2006/18, 17. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas liedz tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kuru nodokļu maksātājs ir samaksājis citam nodokļu maksātājam — pakalpojumu sniedzējam, ja pēdējais nav reģistrēts kā šī nodokļa maksātājs.**

[Paraksti]