Judikatūras krājums

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 saimnieciskas darbības projektu, samaksātā priekšnodokļa atskaitīšana — Zemes gabala iegāde, ko veic sabiedrības biedri — Pirms sabiedrības, kura lūdz atskaitīšanu, reģistrācijas izsniegti rēķini

Lieta C-280/10

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

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

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu .

TIESA (pirmā palāta)

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

ģenerāladvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

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

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna* vārdā – *M. Pawlik*, nodokļu padomdevējs,

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

— Vācijas valdības vārdā – *C. Blaschke*, pārstāvis,

— Grieķijas valdības vārdā – *K. Paraskevopoulou*, *Z. Chatzipavlou* un *M. Michelogiannaki*, pārstāves,

— Francijas valdības vārdā – *J.-S. Pilczer*, pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā – *D. Triantafyllou* un *K. Herrmann*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – poļu.

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2011. gada 15. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 9., 168. un 169. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp pilnsabiedrību *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna* (turpmāk tekstā – "*Polski Trawertyn*") un tās biedriem *P. Granatowicz* un *M. Wąsiewicz* (turpmāk tekstā – "biedri"), no vienas puses, un *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* (Poznaņas nodokļu dienesta direktors), no otras puses, saistībā ar pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN"), kas samaksāts kā priekšnodoklis par noteiktiem pirms sabiedrības reģistrācijas komercreģistrā veiktiem darījumiem, atskaitīšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Direktīva 2006/112

3 Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā ir noteikts:

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

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

4 Direktīvas 2006/112 168. pantā tostarp ir paredzēts:

"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 attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

5 Direktīvas 2006/112 169. pantā ir noteikts:

"Papildus 168. pantā minētajai atskaitīšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto šādiem nolūkiem:

a) darījumiem, kas saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļa minētajām darbībām un kas veikti ārpus dalībvalsts, kurā nodoklis ir maksājams vai samaksāts, un attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti attiecīgajā dalībvalstī;

b) darījumiem, kas saskaņā ar 138. vai 142. pantu, 144. pantu, 146. līdz 149. pantu, 151., 152., 153. vai 156. pantu, 157. panta 1. punkta b) apakšpunktu, 158. līdz 161. pantu vai 164. pantu ir atbrīvoti no nodokļa;

c) darījumiem, kas saskaņā ar 135. panta 1. punkta a) līdz f) apakšpunktu ir atbrīvoti no nodokļa, ja pakalpojumu saņēmējs veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas vai ja šie darījumi tieši attiecas uz precēm, ko paredzēts eksportēt ārpus Kopienas."

6 Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktā ir paredzēts:

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

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu."

7 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 213. panta 1. punktam:

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

Atbilstīgi dalībvalstu izstrādātajiem noteikumiem dalībvalstis 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 rēķinu 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 saņēmis, pirms ir veikta kāda no 1., 2. un 3. punktā minētajām preču piegādēm;

5) jebkuriem maksājumiem, ko viņš saņēmis 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 īpašo[s] noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

1) rēķina izsniegšanas datums;

[..]

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

5) nodokļa maksātāja 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 rēķinu 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 pamatlietas faktiem (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 15. panta 1. un 2. punktā 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 noslēgts vienreizējs darījums, ja apstākļi liecina par vēlmi atkārtoti slēgt darījumus. Par saimniecisko darbību tostarp uzskatāma lietu vai nemateriālā īpašuma ilgstoša izmantošana peļņas gūšanas nolūkos.”

12 PVN likuma 86. panta 1. punktā 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 maksātajiem, kas ir minēti 15. pantā, ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu no maksājamās nodokļu summas.”

13 PVN likuma 86. panta 2. punktā ir noteikts:

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

1) kopējā PVN summa, kas ir norādīta nodokļa maksātāja 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 tādu preču piegādi, kas ir aģenta līguma priekšmets,

[..].”

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

15 PVN likuma 106. panta 1. punktā ir noteikts:

"Ievērojot šā 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 norādot veikto pirkumu, pirkuma datumu, vienības cenu bez PVN, apliekamo summu, nodokļa likmi un summu, maksājamo summu un informāciju par nodokļa maksātāju un pircēju."

16 Saskaņā ar Finanšu ministra 2005. gada 25. maija Dekrēta par nodokļa atmaksāšanu noteiktiem nodokļu maksātajiem, par nodokļa atmaksāšanu avansā, par rēķinu izrakstīšanu 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 apliecinošā rēķinā ir jānorāda vismaz pārdevēja un pircēja vārdi un uzvārdi vai nosaukumi, vai saīsināti nosaukumi, kā arī to adreses un pārdevēja un pircēja PVN reģistrācijas numuri.

17 Saskaņā ar Polijas tiesībām mantiskie ieguldījumi komerctiesību un civiltiesību sabiedrībās ir atbrīvoti no PVN. Turklāt pilnsabiedrība ir uzskatāma par eksistējošu tikai kopš tās reģistrācijas brīža komercreģistrā.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

18 2006. gada 22. decembrī tiesu izpildītājs izrakstīja rēķinu uz sabiedrības biedru vārda par nekustamā īpašuma, ko veido dabīgā akmens atklātās akmeņlauztuves, iegādi.

19 2007. gada 26. aprīlī biedri nodibināja [sabiedrību] *Polski Trawertyn*. Tajā pašā dienā notārs izrakstīja rēķinu uz šīs sabiedrības vārda par notariāla akta, kas attiecas uz sabiedrības dibināšanu, un tā sešu norakstu izgatavošanu.

20 Veicot pārbaudi sabiedrībā *Polski Trawertyn* attiecībā uz laikposmu no 2007. gada jūnija līdz septembrim, kompetentās iestādes konstatēja pārkāpumus saistībā ar deklarētajām PVN priekšnodokļa summām. Tika konstatēts, ka 2007. gada jūnijā minētā sabiedrība deklarēja pārāk lielu PVN priekšnodokļa summu, jo šīs sabiedrības PVN uzskaitē bija iekļauti divi iepriekšminētie rēķini.

21 Attiecībā uz pirmo rēķinu iestādes konstatēja, ka *Polski Trawertyn* nebija tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, jo nekustamā 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 rēķinu minētās nodokļu iestādes uzskatīja, ka tas tāpat nebija pamats tiesībām uz atskaitīšanu, jo rēķins bija izrakstīts pirms *Polski Trawertyn* reģistrācijas komercreģistrā. Tā kā reģistrācija notika 2007. gada 5. jūnijā, rēķins bija izrakstīts 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 pamatlietā tās bija dabīgā akmens atklātās 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. panta 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 darbībām, ko tas plāno īstenot.

24 *Naczelny Sąd Administracyjny* uzskata, ka tajā izskatāmā strīda 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 sabiedrība ieguvusi juridiskas personas statusu.

25 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 rēķins, kurā norādīti izdevumi saistībā ar ieguldījumiem un kurš ir izrakstīts 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 sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai notikušajām 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 tādā situācijā kā pamatlietā minētais valsts tiesiskais regulējums ne tikai neļauj šai sabiedrībai izmantot tiesības uz PVN, kas samaksāts par attiecīgo ieguldīto 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. punktā, kas būtībā ir identisks Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmajai daļai, paredzēto saimniecisko darbību var veidot vairākas secīgas darbības un ka sagatavojošās darbības, piemēram, ražošanas līdzekļu iegāde un līdz ar to nekustamā īpašuma iegāde, jau ir jāattiecina uz saimniecisko darbību (skat. tostarp 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/93 *Rompelman*, *Recueil*, 655. lpp., 22. punkts, un 1996. gada 29. februāra spriedumu lietā C-110/94 *INZO*, *Recueil*, I-857. lpp., 15. punkts).

29 Tiesa tāpat ir nospriedusi, ka no PVN neitralitātes principa saistībā ar uzņēmuma nodokļu nastu izriet, ka pirmie ieguldījuma izdevumi, kas veikti uzņēmuma vajadzībām un [tā izveides] nolūkā, ir jāuzskata par saimniecisku darbību un ka šis princips nebūtu ievērots, ja minētā [saimnieciskā] darbība būtu

uzskatāma par uzsāktu tikai brīdī, kad nekustamo īpašumu sāk faktiski izmantot, proti, tad, kad rodas ar nodokli apliekamie ieņēmumi. Jebkādas citas interpretācijas rezultātā uz uzņēmēju tiktu attiecinātas PVN izmaksas tā veiktās saimnieciskās darbības ietvaros, nedodot tam iespēju atskaitīt šo PVN, un tiktu ieviesta patvaļīga atšķirība starp ieguldījuma izdevumiem, kas radušies pirms nekustamā īpašuma faktiskās izmantošanas un šīs izmantošanas laikā (skat. tostarp iepriekš minētos spriedumus lietā *Rompelman*, 23. punkts, un lietā *INZO*, 16. punkts).

30 Tiesa no tā ir secinājusi, ka ikviena persona, kas veikusi šādas ieguldījuma darbības, kuras ir cieši saistītas ar nekustamā īpašuma izmantošanu nākotnē un ir nepieciešamas šai izmantošanai, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju Sestās direktīvas izpratnē (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Rompelman*, 23. punkts).

31 No tā izriet, ka tādā situācijā kā pamatlietā, kurā sabiedrības biedri pirms minētās sabiedrības reģistrācijas [komercreģistrā] un identifikācijas PVN [vajadzībām] bija veikuši ieguldījumus, kas nepieciešami, lai to sabiedrība nākotnē izmantotu nekustamo īpašumu, minētos sabiedrības biedrus var uzskatīt par nodokļa maksātājiem PVN piemērošanas mērķiem un tādēļ tiem ir jābūt iespējai izmantot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu.

32 Līdz ar to apstāklim, ka nekustamā īpašuma ieguldīšana sabiedrībā, kuru veic tās biedri, ir atbrīvota no PVN un ka minētie biedri neiekasē PVN šīs darbības gaitā, nevar būt tādas sekas, ka uz šiem biedriem būtu attiecinātas PVN izmaksas to saimnieciskās darbības ietvaros, nedodot tiem iespēju atskaitīt šo PVN vai panākt tā atmaksu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Rompelman*, 23. punkts).

33 Otrkārt, ir jānorāda, ka Tiesa ir nospriedusi, ka atbilstoši PVN neitralitātes principam nodokļa maksātājs, kura vienīgais darbības mērķis ir sagatavot kāda cita nodokļa maksātāja saimniecisko darbību un kurš nav veicis nekādu ar nodokli apliekamu darījumu, var izmantot tiesības uz atskaitīšanu saistībā ar otrā nodokļa maksātāja veiktajiem ar nodokli apliekamiem darījumiem (šajā ziņā skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-137/02 *Faxworld*, *Recueil*, I-5547. lpp., 41. un 42. punkts). Šī Sestās direktīvas interpretācija attiecās uz situāciju, kurā PVN, ko pirmais nodokļa maksātājs vēlējās atskaitīt, bija saistīts ar pakalpojumiem, ko tas bija iegādājies otra nodokļa maksātāja paredzēto apliekamo darījumu īstenošanas mērķiem.

34 Kā to norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 46.–49. punktā, ir taisnība, ka pamatlietas, saistībā ar kuru ticis uzdots prejudiciālais jautājums iepriekš minētajā lietā *Faxworld*, faktiskais un normatīvais konteksts atšķiras no šīs prejudiciālā nolēmuma tiesvedības pamatā esošās lietas konteksta. Tomēr argumentācija, kas ir pamatā minētajā spriedumā Tiesas sniegtajai interpretācijai, ir derīga arī tādos apstākļos kā aplūkojamajā pamatlietā.

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 īstenoti 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 pamatlietā ļaujot sabiedrības biedriem atgūt PVN, ko tie bija samaksājuši kā priekšnodokli, vai ļaujot *Polski Trawertyn* atskaitīt šo PVN, tiktu palielināts ar PVN saistītas krāpnieciskas vai ļaunprātīgas rīcības risks.

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 uzsākt 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 ļaunprātīgi, tai ar

atpakaļejošu spēku būtu tiesības pieprasīt atskaitīto 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 apsvērumus, 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 iesniedzējtiesa 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 tādos apstākļos kā pamatlietā sabiedrība nevar atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN tādēļ, ka rēķins, 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 atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (2010. gada 15. jūlija spriedums lietā C-368/09 *Pannon Gép Centrum*, Krājums, I-7467. lpp., 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Saistībā ar formālajiem minēto tiesību nosacījumiem no Direktīvas 2006/112 178. panta a) punkta izriet, ka, lai izmantotu šīs tiesības, [attiecīgās personas] rīcībā ir jābūt rēķinam. Direktīvas 2006/112 226. pantā ir precizēts, ka, neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, tikai šajā pantā minētās ziņas ir obligāti jānorāda saskaņā ar minētās direktīvas 220. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām. Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 226. panta 1. un 5. punktu tātad rēķinā ir jānorāda rēķina izsniegšanas datums, kā arī nodokļa maksātāja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese.

42 No minētajām tiesību normām izriet, ka dalībvalstis nevar prasīt, lai saistībā ar tiesību atskaitīt PVN izmantošanu tiktu izpildīti ar rēķina saturu saistīti nosacījumi, kas nav tieši paredzēti Direktīvas 2006/112 noteikumos. No šīs direktīvas 273. panta izriet, ka dalībvalstis var uzlikt pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, bet šādu izvēles iespēju nevar izmantot, lai noteiktu citus pienākumus papildus tiem, kas noteikti minētajā direktīvā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Pannon Gép Centrum*, 40. punkts).

43 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, lai gan nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības. Ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamās ziņas, lai konstatētu, ka nodokļu maksātājam kā attiecīgā darījuma adresātam ir jāmaksā PVN, tai šī nodokļu maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nav jānosaka papildu nosacījumi, kuru sekas varētu būt šo tiesību izmantošanas liegšana (apgrieztās iekasēšanas procedūras kontekstā skat. 2010. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-385/09 *Nidera Handelscompagnie*, Krājums, I-10385. lpp., 42. punkts).

44 Attiecībā uz pamatlietu – kā tas izriet no saistībā ar pirmo prejudiciālo jautājumu sniegtās argumentācijas – ir jākonstatē, ka šķiet, ka ir izpildīti Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā paredzētie materiālie nosacījumi, lai *Polski Trawertyn* tostarp varētu izmantot tiesības atskaitīt PVN, kas attiecas uz nekustamā īpašuma iegādi, jo šī darbība ir tikusi veikta šīs sabiedrības veicamo apliekamo darījumu vajadzībām.

45 Tā kā *Polski Trawertyn* iespējas izmantot savas tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu neesamība izriet no fakta, ka ar minēto iegādi saistītā rēķina izrakstīšanas dienā šī sabiedrība vēl nebija ne reģistrēta, ne identificēta PVN vajadzībām un ka tādēļ rēķins ticis izrakstīts uz [sabiedrības] biedru vārda, lai gan – kā to konstatējusi iesniedzējtiesa – personas, kurām bija jāsamaksā PVN kā priekšnodoklis, un personas, kas veido *Polski Trawertyn*, ir vienas un tās pašas, ir jāuzskata, ka šī iespējas neesamība izriet no tīri formālā pienākuma.

46 Kā ģenerāladvokāts ir precizējis savu secinājumu 72. punktā, nevar prasīt ievērot šādu pienākumu, ja tādā situācijā kā pamatlietā šīs prasības rezultātā tiktu liegts izmantot tiesības uz atskaitīšanu un līdz ar to tiktu apdraudēta PVN neitralitāte.

47 No judikatūras izriet, pirmkārt, ka, lai gan ir taisnība, ka nodokļa maksātājiem atbilstoši Direktīvas 2006/112 213. pantam ir pienākums paziņot par tā darbības uzsākšanu, izmaiņām un izbeigšanu, dalībvalstīm nemaz nav atļauts paziņojuma neiesniegšanas gadījumā liegt nodokļa maksātājam izmantot šīs tiesības (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Nidera Handelscompagnie*, 48. punkts).

48 Otrkārt, Tiesa ir nospriedusi, ka, lai gan rēķinam ir svarīga dokumentāra pierādījuma funkcija, jo tajā var tikt iekļautas kontrolējamas ziņas, pastāv apstākļi, kuros ziņas var pamatoti pierādīt ar citiem līdzekļiem, kas nav rēķins, un kuros prasība, lai [attiecīgās personas] rīcībā būtu rēķins, kas visos aspektos atbilstu Direktīvas 2006/112 normām, apdraudētu nodokļa maksātāja tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā ziņā skat. 2004. gada 1. aprīļa spriedumu lietā C-90/02 *Bockemühl*, *Recueil*, I-3303. lpp., 51. un 52. punkts).

49 Ir jānorāda, ka no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka tādā situācijā kā pamatlietā ziņas, kas nepieciešamas, lai nodrošinātu uzticamu un efektīvu PVN iekasēšanu, ir pierādītas.

50 Ņemot vērā šos apsvērumus, uz otro prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 168. pants un 178. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tādos apstākļos kā pamatlietā sabiedrība nevar atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN tad, ja rēķins, kas izsniegts pirms minētās sabiedrības reģistrācijas un identifikācijas PVN vajadzībām, ticis izrakstīts uz šīs sabiedrības biedru vārda.

Par tiesāšanās izdevumiem

51 Attiecībā uz 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 (pirmā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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 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 tādos apstākļos 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]