

Lieta C-438/09

Bogusław Juliusz Dankowski

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

(Naczelny Sąd Administracyjny I gums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīva – Tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu – Sniegtie pakalpojumi – PVN maksātāju reģistrācija – nereģistrēts nodokļu maksātājs – Obligātas norādes PVN rēķinā – Valsts nodokļu tiesiskais regulējums – Izņēmumi no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu atbilstoši Sestās PVN direktīvas 17. panta 6. punktam

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana – Nodokļu maksātāja veikts nodokļa, ko tas ir samaksājis par cita nodokļu maksātāja, kas nav reģistrējies kā minēts nodokļa maksātājs, sniegtajiem pakalpojumiem, atskaitījums – Nosacījums – Minētā pakalpojumu sniedzēja izdots rēķins, kas ietver visu prasīto informāciju

(Padomes Direktīvas 77/388 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkta b) apakšpunkts)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana – Izņēmumi no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu – Dalībvalstu tiesības saglabāt Sestās direktīvas spēkā stāšanās brīdī pastāvošos izņēmumus – Valsts tiesiskais regulējums, kurā tiesības atskaitīt priekšnodokli, ko nodokļu maksātājs ir samaksājis citam nodokļu maksātājam, ir liegtas tādēļ, ka pārdājis nav reģistrējies kā šis nodokļa maksātājs – Nepieaujamība

(Padomes Direktīvas 77/388 17. panta 6. punkts)

1. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2006/18, 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 šis 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.

Ja kompetentās nodokļu administrācijās rīcībā ir nepieciešams ziņas, lai konstatētu, ka nodokļu maksātājam kā komercpakalpojuma saņēmējam ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, tādēļ nevar šis nodokļu maksātāja tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu noteikt papildu nosacījumus, kuru sekas varētu būt šo tiesību atņemšana.

Tādējādi iespējams pakalpojuma sniedzēja pienākuma, kas paredzēts Sestās direktīvas 22. panta 1. punktā, neizpilde nevar radīt šaubas par tām tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas ir

pieširtas min?to pakalpojumu sa??m?jam atbilstoši š?s direkt?vas 17. panta 2. punktam.

(sal. ar 35., 36. un 38. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par aproz?juma nodok?iem, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 2006/18, 17. panta 6. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kas liedz ties?bas atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli, kuru nodok?u maks?t?js ir samaks?jis citam nodok?u maks?t?jam – pakalpojumu sniedz?jam, ja p?d?jais nav re?istr?ts k? š? nodok?a maks?t?js.

Ar Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punktu dal?bvalst?m pieširt? iesp?ja nav uzskat?ma par absol?tu diskrecion?ru varu izsl?gt visas vai gandr?z visas preces un pakalpojumus no ties?b?m uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šanu un t?d?j?di padar?t bezj?dz?gu ar š?s direkt?vas norm?m ieviesto rež?mu. Min?t? iesp?ja t?d?j?di neattiecas uz visp?r?ju izsl?gšanu un neatbr?vo dal?bvalstis no pien?kuma pietiekami s?ki preciz?t t?s preces un pakalpojumus, kuri ir izsl?gti no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu.

(sal. ar 41. un 47. punktu un rezolut?v?s da?as 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2010. gada 22. decembr? (*)

Sest? PVN direkt?va – Ties?bas uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu – Sniegtie pakalpojumi – PVN maks?t?ju re?istr? nere?istr?ts nodok?u maks?t?js – Oblig?tas nor?des PVN r??in? – Valsts nodok?u tiesiskais regul?jums – Iz??mumi no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu atbilstoši Sest?s PVN direkt?vas 17. panta 6. punktam

Lieta C?438/09

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Naczelny S?d Administracyjny* (Polija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2009. gada 14. j?lij? un kas Ties? re?istr?ts 2009. gada 9. novembr?, tiesved?b?

Bogus?aw Juliusz Dankowski

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši D. Šv?bi [*D. Šváby*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), E. Juh?ss [*E. Juhász*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

enerģadavokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

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

emotīvā rakstveida procesu un 2010. gada 11. novembra tiesas sēdi,

emotīvā apsvērumus, ko sniedza:

- Boguslava Juliūša Dankovska [*Bogusław Juliusz Dankowski*] vārdā – R. Gžejšāks [*R. Grzejszczak*] un J. Skžidlo [*J. Skrzydło*], T. Gžejšāks [*T. Grzejszczak*] un A. Kanja [*A. Kania*], *adwokaci*,
- Polijas valdības vārdā – A. Kramarāiks [*A. Kramarczyk*], kā arī M. Špunars [*M. Szpunar*] un B. Majžina [*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. Stobjeckākuika [*A. Stobiecka-Kuik*] un K. Hermane [*K. Herrmann*], pārstāvji,

emotīvā pāc enerģadavokāta uzklaušāšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez enerģadavokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums 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 strīdīgā faktu norises laikā, 17. panta 2. un 6. punktu, kā arī 18. un 22. pantu.

2 Šis līgums 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”) atskaitēšanu ierobežojumu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 2. pants ir noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās 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. Šī 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. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitēt 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 atskaitēšana. Pievienotās vērtības nodoklis nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpircu un izklaides izdevumiem.

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

[..]”

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

“Lai izmantotu atskaitēšanas tiesības, nodokļu maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktārai [faktāriņam], 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 sākās, mainās vai beidzas tās darbība kā nodokļu maksātāji. [..]

[..]

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 tādās 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 [faktūrā] vai citu dokumentu faktūras vietā par visām precēm un pakalpojumiem, ko tas piegādājis citam nodokļa maksātājam, un pats patur šāda dokumenta kopiju [..];

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

- izrakstīšanas datums,
 - kārta numurs [..],
 - PVN identifikācijas numurs, kas minēts 1. punkta c) apakšpunktā, pēc kura nodokļu maksātājs [..] sniedza pakalpojumu,
 - [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. punkts ir noteikts:

“Dalībvalstīs 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 rādītāji nevar būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanai un nodokļa starpības atlīdzināšanai vai priekšnodokļa atlīdzināšanai, ja pārdošanu pamato neesoša uzņēmēja vai tāda uzņēmēja, kam nav tiesību izrakstīt rādītājus, izrakstīti rādītāji.

12 Finanšu ministrijas pieņemto rīkojuma par šā paša likuma izpildi normās ir paredzēts, ka reģistrātie nodokļu maksātāji kā faktiskie PVN maksātāji, kuriem ir nodokļu identifikācijas numurs, izraksta rādītājus, kas ietver norādi “PVN rādītājs”.

13 Šā rīkojuma 48. panta 4. punkta 1) apakšpunkta a) daļā ir paredzēts, ka tad, ja preces pārdošana vai pakalpojuma sniegšana ir pamatota ar rādītājiem, ko izrakstījis neesošs uzņēmējs

vai t?ds uz??m?js, kuram nav ties?bu izrakst?t r??inus, tie nevar b?t pamats maks?jam? nodok?a atskait?šanai un nodok?a starp?bas atl?dzin?šanai vai priekšnodok?a atl?dzin?šanai.

Pamata lieta un prejudici?lie jaut?jumi

14 B. J. Dankovskis, pras?t?js pamata liet?, ir uz??muma *Dan?Trak ?pašnieks*. No 2004. l?dz 2006. gadam Placeka k?gs [*P?acek*], uz??muma *Artem?Studio* vad?t?js, tam sniedza noteiktu skaitu ar nodokli apliekamu komercpakalpojumu. Tom?r Placeka k?gs nebija ne izpild?jis pien?kumu re?istr?ties pre?u un pakalpojumu nodok?u re?istr?, ne samaks?jis PVN, lai gan tas bija izrakst?jis r??inus, kuros ir nor?d?ti sniegtie pakalpojumi un maks?jamais nodoklis.

15 Ar 2007. gada 23. marta l?mumu *Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi*, neapšaubot, ka attiec?gie pakalpojumi ir sniegti, atteica B. J. Dankovskim ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts k? priekšnodoklis un kas nor?d?ts Placeka k?ga izrakst?tajos r??inos.

16 Š? l?muma pamatojum? vi?š nor?d?ja, ka str?d?go r??inu izdev?js nav re?istr?ts k? PVN maks?t?js un ka, t? k? nav izpild?ts re?istr?cijas pien?kums, kas ir paredz?ts piem?rojamaj?s valsts ties?bu norm?s, š? uz??m?ja izrakst?tie r??ini nerada ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts k? priekšnodoklis.

17 Tad B. J. Dankovskis par min?to l?mumu c?la pras?bu *Wojewódzki S?d Administracyjny w ?odzi* (Lodzas Administrat?v? tiesa). Savas pras?bas pamatojumam B. J. Dankovskis it ?paši apgalvoja, ka uz??m?ja k? PVN maks?t?ja re?istr?cija ir tikai tehnisks akts, kas nevar ietekm?t ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu.

18 Ar 2007. gada 4. decembra l?mumu *Wojewódzki S?d Administracyjny w ?odzi* šo pras?bu noraid?ja.

19 Sav? kas?cijas s?dz?b? *Naczelny S?d Administracyjny* [Augst?kaj? administrat?vaj? ties?] B. J. Dankovskis it ?paši atsauc?s uz Polijas nodok?u ties?bu normu piem?rošanas nesader?bu ar Savien?bas ties?b?m, k? ar? uz k??dainu Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta interpret?ciju.

20 Š?dos apst?k?os *Naczelny S?d Administracyjny* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN] sist?mas pamatprincipiem, it ?paši Sest?s direkt?vas [...] 17. panta 6. punktam, ir pretrun? dal?bvalsts ties?bu normas, saska?? ar kur?m nodok?u maks?t?jam nav ties?bu atskait?t priekšnodokli, ko apliecina PVN r??ins, kuru ir izrakst?jis uz??m?js, kas nav re?istr?ts pre?u un pakalpojumu nodok?a re?istr??

2) Vai, atbildot uz pirmo jaut?jumu, noz?me ir tam, ka

a) nav šaubu, ka PVN r??in? nor?d?tajiem dar?jumiem ir uzliekams PVN un ka tie ir faktiski notikuši,

b) r??in? ir iek?auta visa Kopienu ties?b?s pras?t? inform?cija,

c) nodok?u maks?t?ja ties?bu atskait?t priekšnodokli, ko apliecina r??ins, kuru ir izrakst?jis uz??m?js, kas nav re?istr?ts, ierobežojums bija sp?k? valsts ties?bu sist?m? jau pirms dienas, kad Polijas Republika pievienoj?s Kopienai?

3) Vai atbilde uz pirmo jaut?jumu ir atkar?ga no papildu krit?riju izpildes (piem?ram, no pier?d?juma, ka nodok?u maks?t?js ir r?kojies labtic?gi)?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

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

Par prejudiciālo jautājumu pirmo daļu

22 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestās direktivas 17. panta 2. punkts paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir PVN sistēmas neatņemama daļa, ko princips 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 atskaitēšanu 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 atskaitēšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu 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 princips 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 uzņēmums un ka prasītājs pamata lietā minētos pakalpojumus vālk ir izmantojis šo ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.

26 Līdz ar to ir izpildīti Sestās direktivas 17. panta 2. punkts paredzētie materiālie nosacījumi, lai rastos tiesības uz nodokļa atskaitēšanu.

27 Attiecībā uz tiesību uz nodokļa atskaitējumu īstenošanas noteikumiem Sestās direktivas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir paredzēts, ka nodokļu maksātājam ir jābūt reģinam, kas izrakstīts saskaņā ar šīs direktivas 22. panta 3. punktu.

28 Pēc tās minētās tiesību normas b) apakšpunkts ir precizēts, kādas norādes saistībā ar PVN obligāti ir jāietver reģinos, kas izrakstīti atbilstoši Sestās direktivas 22. panta 3. punkta a) apakšpunktam, ņemot vērā, ka šis pārdzājis paredz pienākumu ikvienam nodokļu maksātājam nodrošināt, ka tiek izrakstīti reģini par pakalpojumiem, ko tas sniedz citam nodokļu maksātājam.

29 Attiecībā uz norādēm, kas ir minētas Sestās direktivas 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā, iesniedzējtiesa ir konstatējusi, ka prasītāja pamata lietā iesniegtajos reģinos ir ietverta visa šajā tiesību normā prasītā informācija. No Tiesas iesniegtajiem lietas materiāliem, kā arī no Polijas valdības tiesas sēdē sniegtajām ziņām it īpaši izriet, ka minētie reģini ietver attiecīgā pakalpojumu sniedzēja nodokļu identifikācijas numuru, kuru uzņēmumiem piešķir Polijas nodokļu

iest?des p?c savas iniciat?vas, neatkar?gi no t?, vai tie ir iesnieguši re?istr?cijas pieteikumu.

30 Pat ja min?taj? ties?bu norm? ir paredz?ta nor?de "PVN identifik?cijas numurs", ir j?uzskata, ka nodok?u [maks?t?ja] identifik?cijas numurs, kas pieš?irts šaj? gad?jum?, nodrošina attiec?g? nodok?u maks?t?ja identifik?ciju un t?nad var atbilst Sest?s direkt?vas 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta treš? ievilkuma pras?b?m.

31 Tom?r min?tais pakalpojumu sniedz?js, k? ir nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, lai gan tas ir izrakst?jis r??inus par pras?t?jam pamata liet? sniegtajiem pakalpojumiem, nebija re?istr?jies valsts kompetentaj? iest?d? k? PVN maks?t?js.

32 Sest?s direkt?vas 22. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka ikviens nodok?u maks?t?js pazi?o par savas ar nodok?iem apliekam?s darb?bas s?kumu.

33 Neraugoties uz š?das re?istr?cijas svar?gumu PVN sist?mas pareizai darb?bai, tas, ka nodok?u maks?t?js nav izpild?jis šo pien?kumu, nevar rad?t šaubas par t?m ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, kas Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkt? ir pieš?irtas citam nodok?u maks?t?jam.

34 Sest?s direkt?vas 22. panta 1. punkt? ir paredz?ts tikai nodok?u maks?t?ju pien?kums pazi?ot par to saimniecisk?s darb?bas uzs?kšanu, izmai??m un izbeigšanu, bet nek?d? veid? nav dotas dal?bvalst?m ties?bas pazi?ojuma neiesniegšanas gad?jum? atlikt ties?bu uz nodok?a atskait?šanu izmantošanu l?dz ar nodokli apliekamo dar?jumu parast?s ?stenošanas faktiskam s?kumam vai liegt nodok?u maks?t?jam š?s ties?bas izmantot (skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?110/98 l?dz C?147/98 *Gabalfriša* u.c., *Recueil*, l?1577. lpp., 51. punkts, un 2010. gada 21. oktobra spriedumu liet? C?385/09 *Nidera Handelscompagnie*, Kr?jums, l?0000. lpp., 48. punkts).

35 Ja kompetent?s nodok?u administr?cijas r?c?b? ir nepieciešam?s zi?as, lai konstat?tu, ka nodok?u maks?t?jam k? komercpakalpojuma sa??m?jam ir j?maks? PVN, t? nevar š? nodok?u maks?t?ja ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?šanu noteikt papildu nosac?jumus, kuru sekas var?tu b?t šo ties?bu at?emšana (skat. 2008. gada 8. maija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?95/07 un C?96/07 *Ecotrade*, Kr?jums, l?3457. lpp., 64. punkts, k? ar? 2010. gada 30. septembra spriedumu liet? C?392/09 *Uszodaépítő*, Kr?jums, l?0000. lpp., 40. punkts).

36 T?d?j?di iesp?jam? pakalpojuma sniedz?ja pien?kuma, kas paredz?ts Sest?s direkt?vas 22. panta 1. punkt?, neizpilde nevar rad?t šaubas par t?m ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, kas ir pieš?irtas min?to pakalpojumu sa??m?jam atbilstoši š?s direkt?vas 17. panta 2. punktam.

37 Tas pats attiecas ar? uz Sest?s direkt?vas 22. panta 8. punktu, atbilstoši kuram dal?bvalst?m ir iesp?ja paredz?t citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu nodokli un nov?rstu nodok?u nemaks?šanu. Lai gan š? ties?bu norma at?auj dal?bvalst?m veikt atseviš?us pas?kumus, tie tom?r nedr?kst p?rsniegt to, kas ir vajadz?gs šo m?ru sasniegšanai, un l?dz ar to tos nevar izmantot, lai sistem?tiski apšaub?tu ties?bas uz PVN atskait?šanu, kas ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips (skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?286/94, C?340/95, C?401/95 un C?47/96 *Molenheide* u.c., *Recueil*, l?7281. lpp., 47. punkts, un iepriekš min?tos spriedumus apvienotaj?s liet?s *Gabalfriša* u.c., 52. punkts, k? ar? apvienotaj?s liet?s *Ecotrade*, 65. un 66. punkts).

38 No šiem apsv?rumiem izriet, ka Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?u maks?t?jam ir ties?bas atskait?t PVN, ko tas samaks?jis par cita nodok?u maks?t?ja sniegtajiem pakalpojumiem, kurš nav re?istr?jies k? PVN maks?t?js, ja r??inos, kas to apliecina, ir ietverta visa inform?cija, kas pras?ta min?taj? 22. panta 3. punkta b) apakšpunkt?, it seviš?i t?, kas vajadz?ga personas, kura ir

izrakst?jusi min?tos r??inus, un sniegto pakalpojumu rakstura identifik?cijai.

Par prejudici?lo jaut?jumu otro da?u

39 Ja t?d?j?di pras?t?jam pamata liet? atbilstoši Sestajai direkt?vai ir ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, iesniedz?tiesa jaut?, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kas liedz ties?bas atskait?t PVN, ko nodok?u maks?t?js ir samaks?jis citam nodok?u maks?t?jam – pakalpojumu sniedz?jam, ja p?d?jais nav re?istr?ts k? PVN maks?t?js.

40 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka š? ties?bu norma ir atk?pes norma, kas noteiktos apst?k?os at?auj dal?bvalst?m saglab?t savus ties?bu aktus jaut?jum? par izsl?gšanu no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, kas ir sp?k? dien?, kad attiec?gaj? dal?bvalst? st?jas sp?k? Sest? direkt?va, l?dz br?dim, kad Padome pie?em šaj? pant? paredz?tos noteikumus (skat. 2008. gada 11. decembra spriedumu liet? C?371/07 *Danfoss un AstraZeneca*, Kr?jums, l?9549. lpp., 28. punkts, k? ar? 2010. gada 15. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C?538/08 un C?33/09 *X Holding un Oracle Nederland*, Kr?jums, l?3129. lpp., 38. punkts).

41 Attiec?b? uz š?s ties?bu normas piem?rojam?bu Tiesa ir atzinusi, ka ar Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punktu dal?bvalst?m pieš?irt? iesp?ja nav uzskat?ma par absol?tu diskrecion?ru varu izsl?gt visas vai gandr?z visas preces un pakalpojumus no ties?b?m uz PVN atskait?šanu un t?d?j?di padar?t bezj?dz?gu ar š?s direkt?vas norm?m ieviesto rež?mu. Min?t? iesp?ja t?d?j?di neattiecas uz visp?r?ju izsl?gšanu un neatbr?vo dal?bvalstis no pien?kuma pietiekami s?ki preciz?t t?s preces un pakalpojumus, kuri ir izsl?gti no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu (skat. 1999. gada 5. oktobra spriedumu liet? C?305/97 *Royscot u.c.*, *Recueil*, l?6671. lpp., 22. un 24. punkts; 2005. gada 14. j?lija spriedumu liet? C?434/03 *Charles un Charles?Tijmens*, Kr?jums, l?7037. lpp., 33. un 35. punkts, k? ar? 2010. gada 30. septembra spriedumu liet? C?395/09 *Oasis East*, Kr?jums, l?0000. lpp., 23. punkts).

42 Turkl?t rež?ms, ar ko tiek paredz?tas atk?pes no principa par ties?b?m uz PVN atskait?šanu, ir j?interpret? šauri (skat. 2008. gada 22. decembra spriedumu liet? C?414/07 *Magoora*, Kr?jums, l?10921. lpp., 28. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Oasis East*, 24. punkts).

43 Attiec?b? uz pamata lietu un iesp?jamu Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkt? paredz?t? atk?pes rež?ma piem?rošanu ir j?nor?da, ka min?t? direkt?va Polij? st?j?s sp?k? dien?, kad š? dal?bvalsts iest?j?s Eiropas Savien?b?, proti, 2004. gada 1. maij?. T?gad šis datums ir noz?m?gs iepriekš min?t?s ties?bu normas piem?rošanai attiec?b? uz šo dal?bvalsti (iepriekš min?tais spriedums liet? *Oasis East*, 25. punkts).

44 V?rt?jot pamata liet? apl?koto valsts tiesisko regul?jumu, ?emot v?r? Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punktu un iepriekš min?to judikat?ru, ir j?konstat?, ka tas ir visp?r?ja rakstura pas?kums, ar kuru tiek izsl?gtas ties?bas uz PVN, kas samaks?ts k? priekšnodoklis, atskait?šanu par jebk?du dar?jumu, kuru ?stenojis nodok?u maks?t?js, kurš nav izpild?jis pien?kumu re?istr?ties k? PVN maks?t?jam.

45 Š?ds tiesiskais regul?jums rada ties?bu uz PVN atskait?šanu ierobežojumu, kas p?rsniedz to, kas ir at?auts Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkt?.

46 Tiesa faktiski ir preciz?jusi, ka dal?bvalst?m nav at?auts saglab?t izsl?gšanu no ties?b?m uz PVN atskait?šanu, kas visp?r?ji attiektos uz jebk?diem izdevumiem, kuri ir saist?ti ar pre?u vai pakalpojumu ieg?di (2009. gada 23. apr??a spriedums liet? C?74/08 *PARAT Automotive Cabrio*, Kr?jums, l?3459. lpp., 28. un 29. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Oasis East*, 30.

punkts).

47 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādū valsts tiesisko regulējumu, kas liedz tiesības atskaitēt PVN, ko nodokļu maksātājs ir samaksājis citam nodokļu maksātājam – pakalpojumu sniedzājam, ja pārdājis nav reģistrēts kā šis nodokļa maksātājs.

Par tiesāšanu izdevumiem

48 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti 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 atskaitēt pievienotās vērtības nodokli, ko tas samaksājis par pakalpojumiem, kurus sniedzis cits nodokļu maksātājs, kurš nav reģistrējies kā šis 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 tādū valsts tiesisko regulējumu, kas liedz tiesības atskaitēt pievienotās vērtības nodokli, kuru nodokļu maksātājs ir samaksājis citam nodokļu maksātājam – pakalpojumu sniedzājam, ja pārdājis nav reģistrēts kā šis nodokļa maksātājs.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.