



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2015. gada 22. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis —
Sestā Direktīva — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — Atteikums — Pārdošana, ko veic par
neeksistējošu uzskatīta vienība

Lieta C-277/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 6. martā un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 5. jūnijā, tiesvedībā

PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek , Janina Stefanek , Jarosław Stefanek

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi .

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: ceturtās palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), kas veic
piektās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*], A. Ross [*A. Rosas*], E. Juhāss
[*E. Juhász*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi* vārdā – *P. Szczerbiak* un *T. Szymański*, pārstāvji,

— Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

— Austrijas valdības vārdā – *G. Eberhard*, pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta
secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – poļu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 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.), kas grozīta ar Padomes 2002. gada 7. maija Direktīvu 2002/38/EK (OV L 128, 41. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek* (turpmāk tekstā – “*PPUH Stehcemp*”) un *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi* (Lodzas Finanšu palātas direktors) par pēdējā minētā atteikumu atzīt *PPUH Stehcemp* tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar darījumiem, kurus uzskata par aizdomīgiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN ir jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas”.
- 4 Šīs direktīvas 4. panta 1. un 2. punktā 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. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”
- 5 Saskaņā ar minētās direktīvas 5. panta 1. punktu “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.
- 6 Sestās direktīvas 10. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:
 - “1.
 - a) “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams;
 - b) nodoklis kļūst “iekasējams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.
 2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. [..]”
- 7 Atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 1. punktam “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams”.

- 8 Šīs direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā redakcijā, kas izriet no minētās direktīvas 28.f panta 1. punkta, ir noteikts:

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

- a) [PVN], kas ir jāmaksā vai samaksāts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs.”
- 9 Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktā redakcijā, kas izriet no tās 28.f panta 2. punkta, ir paredzēts, ka, lai izmantotu savas tiesības attiecībā uz samazinājumiem, kas atbilst šīs direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam, nodokļu maksātājam ir jābūt tāda fakturrēķina turētājam, kas sastādīts saskaņā ar minētās direktīvas 22. panta 3. punktu.
- 10 Šī 22. panta, kas ir iekļauts šīs pašas direktīvas XIII sadaļā “To personu pienākumi, kurām jāmaksā nodoklis”, 1. punkta a) apakšpunktā, 3. punkta b) apakšpunktā, 4. punkta a) apakšpunktā un 5. punktā redakcijā, kas izriet no Sestās direktīvas 28.h panta, ir noteikts:

“1.

- a) Katra nodokļu maksātāja persona paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tās darbība kā nodokļu maksātājai. Atbilstīgi dalībvalstu izstrādātajiem noteikumiem, tās ļauj nodokļu maksātājai personai to paziņot elektroniski, kā arī var izvirzīt prasību, ka jālieto tikai elektroniskie līdzekļi.

[..]

3. [..]

- b) neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, rēķinos, kas izrakstīti saskaņā ar a) punkta pirmo, otro un trešo daļu, pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām obligāti ir jāsniedz tikai šādas ziņas:

- izrakstīšanas datums,
- kārtas numurs, ko veido viena vai vairākas sērijas, kas īpaši identificē rēķinu,
- PVN identifikācijas numurs, kas minēts 1. punkta c) apakšpunktā, pēc kura nodokļu maksātājs veica preču piegādi vai sniedza pakalpojumus,
- kad klientam ir jāmaksā nodoklis par piegādātām precēm vai sniegtiem pakalpojumiem vai kad piegādātas 28.c panta A daļā minētās preces – PVN identifikācijas numurs, kas minēts 1. punkta c) apakšpunktā, pēc kura viņam piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi,
- nodokļu maksātāja un viņa klienta pilnais vārds un adrese,
- piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids,
- datums, kad veikta preču piegāde vai sniegti pakalpojumi, vai datums, kad uz a) punkta otrajā daļā minēto kontu veikts pārskaitījums, ja vien minētais datums ir zināms un atšķiras no rēķina izrakstīšanas dienas,
- summa, kurai uzliek nodokļus, katrai likmei vai atbrīvojumam, ar nodokli neapliekamā vienības cena un visas cenas atlaides un rabati, ja tie nav iekļauti vienības cenā,

- piemērotā PVN likme,
- maksājamā PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro īpašu kārtību, pēc kuras saskaņā ar šo direktīvu šāda norāde nav jāsniedz,

[..]

4.

a) Katra nodokļu maksātāja persona līdz dalībvalstu noteiktam termiņam iesniedz deklarāciju. Šis termiņš nevar būt ilgāks par diviem mēnešiem pēc katra taksācijas perioda beigām. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka uz vienu mēnesi, diviem mēnešiem vai gada ceturksni. Tomēr dalībvalstis var noteikt atšķirīgus periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu. Atbilstīgi dalībvalstu izstrādātajiem noteikumiem, dalībvalstis ļauj nodokļu maksātājai personai deklarācijas iesniegt elektroniski, kā arī var noteikt, ka tas jā dara elektroniski.[..]

5. Ikviens nodokļu maksātājs, iesniedzot kārtējo pārskatu, samaksā pievienotās vērtības nodokļa tīro summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai prasīt starpposma maksājumu.”

Polijas tiesības

- 11 2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli (*Ustawa r. o podatku od towarów i usług; Dz. U. Nr. 54, 535. pozīcija; turpmāk tekstā – “PVN likums”*) 5. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts, ka preču un pakalpojumu nodoklis ir uzliekams preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību valsts teritorijā.
- 12 Atbilstoši šī likuma 7. panta 1. punktam “preču piegāde” šī 5. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē ir tiesību nodošana rīkoties ar precēm kā īpašniekam.
- 13 Minētā likuma 15. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. Nodokļa maksātāji ir juridiskas personas, organizatoriskas vienības bez juridiskas personas statusa un fiziskas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp to personu darbību, kas veic dabas resursu iegūvi, lauksaimniecisku darbību un brīvas profesijas īstenojošu vai līdzīgu darbību, uzskata par saimniecisku darbību, pat ja darbība ir veikta vienreiz, tomēr apstākļos, kas norāda uz nodomu darbību veikt regulāri. Par saimniecisku darbību uzskatāma arī materiāla vai nemateriālā īpašuma ilgstoša izmantošana peļņas gūšanas nolūkos.”
- 14 Atbilstoši PVN likuma 19. panta 1. punktam nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad prece tiek piegādāta vai pakalpojums tiek sniegts.
- 15 Saskaņā ar šā likuma 86. panta 1. punktu, ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti šīs ar nodokli apliekamas darbības veikšanai, minētā likuma 15. pantā paredzētajiem nodokļu maksātājiem ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu no maksājamās nodokļa summas. Šī 86. panta 2. punktā ir noteikts, ka priekšnodokļa summa ir PVN summa, kas ir norādīta nodokļa maksātāja saņemtajos rēķinos par preču un pakalpojumu iegādi.

- 16 Finanšu ministra 2004. gada 27. aprīļa Lēmuma par dažu Likuma par preču un pakalpojumu nodokli normu īstenošanu (*Dz. U.* Nr. 97, 970. pozīcija), redakcijā, kas piemērojama faktiem pamatlietā (turpmāk tekstā – “2004. gada 27. aprīļa lēmums”), 14. panta 2. punkta 1. apakšpunkta a) punktā ir paredzēts, ka, ja rēķinu vai labotu rēķinu par preču pārdošanu vai pakalpojumiem izsniedz neeksistējošs [saimnieciskās darbības] subjekts vai [saimnieciskās darbības] subjekts, kuram nav tiesību izsniegt rēķinu vai labotus rēķinus (turpmāk tekstā – “neeksistējošs saimnieciskās darbības subjekts”), šādi rēķini un muitas dokumenti nedod tiesības atskaitīt nodokli, atmaksāt nodokļa starpību vai priekšnodokli.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 17 2004. gadā *PPUH Stehcemp* vairākkārt iegādājās dīzeļdegvielu, kuru tā izmantoja savā saimnieciskajā darbībā. Rēķinus par šo degvielas iegādi bija izsniegusi *Finnet sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “*Finnet*”). *PPUH Stehcemp* saistībā ar šo degvielas iegādi atskaitīja PVN priekšnodokli.
- 18 Pamatojoties uz nodokļu auditu, nodokļu administrācija ar 2012. gada 5. aprīļa lēmumu minētajai sabiedrībai atteica tiesības atskaitīt šo PVN, pamatojumā norādot, ka rēķinus par šo degvielas iegādi ir izsniedzis neeksistējošs saimnieciskās darbības subjekts.
- 19 Lodzas Finanšu palātas direktors ar 2012. gada 29. maija lēmumu apstiprināja šo lēmumu, jo, ņemot vērā 2004. gada 27. aprīļa lēmumā paredzētos kritērijus, *Finnet* esot jāuzskata par neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu, kas nevar veikt preču piegādi. Konstatējums par *Finnet* nepastāvēšanu bija balstīts uz elementu kopumu, tostarp faktu, ka šī sabiedrība nebija reģistrēta kā PVN maksātāja, neaizpildīja nodokļu deklarāciju un nemaksāja nodokļus. Turklāt minētā sabiedrība nepublicēja gada pārskatus un tai nebija koncesijas šķidrā kurināmā pārdošanai. Ēka, kas komercreģistrā ir norādīta kā tās juridiskā adrese, bija pussagruvusi, padarot neiespējamu jebkādu saimniecisko darbību. Visbeidzot jebkurš mēģinājums sazināties ar *Finnet* vai personu, kas komercreģistrā ir norādīta kā tās direktors, izrādījās bezcerīgs.
- 20 *PPUH Stehcemp* pārsūdzēja Lodzas Finanšu palātas direktora 2012. gada 29. maija lēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi* (Lodzas Administratīvā tiesa). Šī apelācijas sūdzība tika noraidīta, pamatojoties uz to, ka *Finnet* datumā, kad tika veikti darījumi pamatlietā, bija neeksistējošs saimnieciskās darbības subjekts un ka *PPUH Stehcemp*, nepārbaudot, vai šie darījumi nebija krāpnieciski, nebija apliecinājusi pienācīgu rūpību.
- 21 *PPUH Stehcemp* iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa), norādot, ka ir pārkāpts PVN likuma 86. panta 1. punkts un 2. punkta 1. apakšpunkta a) punkts, lasot to kopā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu.
- 22 Savas kasācijas sūdzības pamatojumam *PPUH Stehcemp* norāda, ka atskaitīšanas tiesību atņemšana labticīgam nodokļa maksātājam esot pretēja PVN neitralitātes principam. Tā esot saņēmusi no *Finnet* reģistrācijas dokumentus, atbilstoši kuriem šī sabiedrība ir saimnieciskās darbības subjekts, kas darbojas likumīgi, proti, izrakstu no komercreģistra, piešķirto nodokļa maksātāja identifikācijas numuru un apliecinājumu par statistiskās identifikācijas numura piešķiršanu.
- 23 Iesniedzējtiesa apšaubā tās labticības nozīmību, kas Tiesas judikatūrā ir piešķirta nodokļa maksātājam saistībā ar PVN atskaitīšanas tiesībām (skat. it īpaši spriedumus *Optigen* u.c., C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16; *Kittel* un *Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446; *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, kā arī rīkojumus *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, un *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184). Tā uzskata, ka nodokļa maksātāja labticība nevar dot tiesības atskaitīt PVN, ja nav izpildīti šo tiesību materiālie nosacījumi. Konkrētāk, tā šaubās, vai preču iegādi var kvalificēt kā preču piegādi, ja rēķinos par šo darījumu norādīts neeksistējošs saimnieciskās darbības subjekts un nav iespējams noteikt attiecīgo

preču faktiskā piegādātāja identitāti. Neeksistējošs piegādātājs nevar nedz nodot tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam, nedz arī saņemt maksājumu. Šādos apstākļos nodokļu iestādēm neesot arī maksājama nodokļa parāda, līdz ar to nepastāvot arī maksājamais nodoklis.

24 Ņemot vērā šos apsvērumus, *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [...] Sestās direktīvas [...] 2. panta 1. punkts, 4. panta 1. un 2. punkts, 5. panta 1. punkts un 10. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darbība, kas tika veikta tādos apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlietā un kuros nedz nodokļa maksātājs, nedz finanšu iestādes nevar noskaidrot preču faktiskā piegādātāja identitāti, ir preču piegāde?”

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts, 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts tiesību normas, saskaņā ar kurām tādos apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlietā, nodokļu maksātājs nevar atskaitīt nodokli tāpēc, ka rēķinu izsniedza saimnieciskās darbības subjekts, kas nav preču faktiskais piegādātājs, un nav iespējams noskaidrot minētā identitāti un likt viņam samaksāt nodokli vai nosaukt personu, kurai saistībā ar rēķina izsniegšanu, pamatojoties uz Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunktu, ir tāds pienākums?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

25 Uzdotot jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar ko nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par tam piegādātajām precēm, pamatojoties uz to, ka rēķinu ir izsniedzis saimnieciskās darbības subjekts, kas, ņemot vērā šajā tiesiskajā regulējumā paredzētos kritērijus, ir jāuzskata par neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu, un ka nav iespējams noskaidrot preču faktiskā piegādātāja identitāti.

26 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Sestās direktīvas 17. un nākamajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, principā nevar ierobežot un tās izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (šajā ziņā skat. spriedumus *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 37. un 38. punkts, kā arī tajos norādītā judikatūra; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 25. un 26. punkts, kā arī *Petroma Transports* u.c., C-271/12, EU:C:2013:297, 22. punkts).

27 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (skat. spriedumus *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, 24. punkts; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 25. punkts, kā arī rīkojumus *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, 27. punkts, un *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184, 25. punkts).

28 Kas attiecas uz atskaitīšanas tiesību rašanās materiālajiem nosacījumiem, no Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta teksta izriet, ka ieinteresētajai personai, lai tā varētu izmantot šīs tiesības, pirmkārt, ir jābūt nodokļu maksātājam šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, ir nepieciešams, lai nodokļu maksātājs būtu iepriekš izmantojis preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu minētās tiesības, savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un lai iepriekš šīs preces būtu piegādājis vai pakalpojumus būtu sniedzis cits nodokļu maksātājs (šajā ziņā skat. spriedumus *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 52. punkts; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 26. punkts, un *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 29. punkts, kā arī rīkojumu *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184, 27. punkts).

- 29 Attiecībā uz atskaitīšanas tiesību īstenošanas nosacījumiem Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka nodokļu maksātājam ir jābūt rēķinam, kas izrakstīts saskaņā ar šīs direktīvas 22. panta 3. punktu. Atbilstoši šī 22. panta 3. punkta b) apakšpunktam rēķinā ir atsevišķi jānorāda tostarp PVN identifikācijas numurs, pēc kura nodokļu maksātājs veica preču piegādi, tā pilnais vārds un adrese, kā arī piegādāto preču daudzums un veids.
- 30 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā *PPUH Stehcemp*, kas vēlējas izmantot savas atskaitīšanas tiesības kā nodokļu maksātājs Sestās direktīvas izpratnē, faktiski ir saņēmusi attiecīgās preces, proti, degvielu, kas norādīta *Finnet* izsniegtajos rēķinos, un par tām samaksājusi, un pēc tam ir izmantojusi šīs preces saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem.
- 31 Tomēr iesniedzējtiesa balstās uz pieņēmumu, ka pamatlietā aplūkotajā rēķinā minētais darījums nevar dot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, jo, pat ja *Finnet* būtu reģistrēta komercreģistrā, šī sabiedrība, ņemot vērā tiesiskajā regulējuma pamatlietā paredzētos kritērijus, ir jāuzskata par šo degvielas piegāžu datumā neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu. Minētās tiesas skatījumā, šī nepastāvēšana tostarp izriet no tā, ka *Finnet* nebija reģistrēta kā PVN maksātājs, neaizpildīja nodokļu deklarāciju, nemaksāja nodokli un tai nebija koncesijas šķidrā kurināmā pārdošanai. Turklāt pussagruvusī ēka, kurā bija norādīta tās juridiskā adrese, padarot neiespējamu jebkādu saimniecisko darbību.
- 32 Uzskatot, ka tāds neeksistējošs saimnieciskās darbības subjekts nevar nedz veikt preču piegādi, nedz izsniegt par tādu piegādi rēķinu atbilstoši attiecīgajiem Sestās direktīvas noteikumiem, iesniedzējtiesa nolemj, ka preču piegāde šīs direktīvas izpratnē nav notikusi, jo nevar konstatēt arī šo preču faktisko piegādātāju.
- 33 Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, ka no tiesiskā regulējuma pamatlietā izrietošais kritērijs par preču piegādātāja pastāvēšanu vai tā tiesībām izsniegt rēķinus, kā to ir interpretējusi valsts tiesa, nav iekļauts tajos atskaitīšanas tiesību nosacījumos, kas norādīti šī sprieduma 28. un 29. punktā. Turpretim Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka šim piegādātājam ir jābūt nodokļu maksātājam šīs direktīvas 4. panta 1. un 2. punkta izpratnē. Tādējādi kritēriji, kas pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā, kā to ir interpretējusi valsts tiesa, ir attiecināti uz piegādātāja vai tā tiesību izsniegt rēķinus pastāvēšanu, nedrīkst būt pretēji prasībām, kas izvirzāmas nodokļu maksātājam šo noteikumu izpratnē.
- 34 Atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktam par nodokļa maksātāju uzskata visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības neatkarīgi no šo darbību mērķa un rezultāta. No tā izriet, ka “nodokļa maksātāja” jēdziens tiek definēts plaši un balstoties uz faktiskajiem apstākļiem (skat. spriedumu *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 30. punkts).
- 35 Attiecībā uz *Finnet* nevar izslēgt, ka tās saimnieciskā darbība, ņemot vērā ar degvielas piegādi saistītos apstākļus pamatlietā, ir notikusi. Šo secinājumu neatspēko iesniedzējtiesas norādītais apstāklis, ka pussagruvusī ēka, kurā atrodas *Finnet* juridiskā adrese, nepieļauj nekādu saimniecisku darbību, jo tāds konstatējums neizslēdz, ka šāda darbība varēja notikt citur, nevis juridiskajā adresē. It īpaši, ja attiecīgā saimnieciskā darbība ietver preču piegādi, kas tiek veikta saistībā ar vairākām secīgām pārdošanām, pirmais šo preču pircējs un tirgotājs var tikai dot rīkojumu pirmajam pārdevējam par attiecīgo preču tiešu piegādi otrajam pircējam (skat. rīkojumus *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, 34. punkts, un *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, 32. punkts), lai gan viņam pašam nebūt nav attiecīgo preču piegādes veikšanai nepieciešamo glabāšanas vietu un transportlīdzekļu.
- 36 Tāpat nosacītā neiespējamība administratīvajās procedūrās sazināties ar *Finnet* vai personu, kas komercreģistrā ir norādīta kā tās direktors, neļauj uzreiz secināt, ka šo piegāžu datumā saimnieciskā darbība nav bijusi, jo šie mēģinājumi sazināties ir notikuši vai nu laikposmā pirms, vai pēc pamatlietā aplūkotajām piegādēm.

- 37 Turklāt no Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punkta neizriet, ka nodokļa maksātāja statuss būtu atkarīgs no kādas administrācijas izsniegtas atļaujas vai licences saimnieciskās darbības veikšanai (šajā ziņā skat. spriedumu *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 30. punkts).
- 38 Šīs direktīvas 22. panta 1. punkta a) apakšpunktā patiešām ir noteikts, ka katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība nodokļa maksātāja statusā. Tomēr šī paziņošana, lai cik arī tā būtu svarīga PVN sistēmas pareizai darbībai, nevar būt papildu nosacījums, ko prasa, lai atzītu nodokļa maksātāja statusu šīs pašas direktīvas 4. panta izpratnē, jo šis 22. pants ir iekļauts tās XIII sadaļā “To personu pienākumi, kurām jāmaksā nodoklis” (šajā ziņā skat. spriedumu *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 31. punkts).
- 39 No minētā izriet, ka šis statuss arī nevar būt atkarīgs no tā, vai ir izpildīti no minētā 22. panta 4. un 5. punkta izrietošie nodokļa maksātāja pienākumi iesniegt nodokļu deklarāciju un maksāt PVN. Vēl jo vairāk, nodokļa maksātāja statusa atzīšana nevar tikt pakļauta pienākumam publicēt gada pārskatus vai saņemt koncesiju šķidrā kurināmā pārdošanai, jo šie pienākumi Sestajā direktīvā nav paredzēti.
- 40 Šajā kontekstā Tiesa tāpat ir nospriedusi, ka preču piegādātāja pienākuma paziņot savas ar nodokli apliekamās darbības uzsākšanu iespējama neizpilde nevar radīt šaubas par piegādāto preču saņēmēja tiesībām atskaitīt par tiem samaksāto PVN. Tādēļ minētajam saņēmējam ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pat tad, ja preču piegādātājs ir nodokļa maksātājs, kurš nav reģistrējies kā PVN maksātājs, ja vien rēķinos par piegādātajām precēm ir ietverta visa informācija, kas prasīta Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā, konkrēti, informācija, kas vajadzīga minētos rēķinus izrakstījušās personas un minēto preču veida identificēšanai (šajā ziņā skat. spriedumus *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, 33., 36. un 38. punkts, kā arī *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 32. punkts).
- 41 Tiesa no tā secināja, ka nodokļu iestādes nedrīkst liegt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka rēķina izrakstītajam vairs nav individuālā komersanta apliecības un ka tādēļ tam vairs nav tiesību izmantot savu nodokļa maksātāja identifikācijas numuru, ja šajā rēķinā ir visa minētā 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā norādītā informācija (šajā ziņā skat. spriedumu *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 33. punkts).
- 42 No Tiesai šajā lietā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka ar darījumiem pamatlietā saistītajos rēķinos atbilstoši minētajam noteikumam ir tostarp norādīts piegādāto preču veids un maksājamā PVN summa, kā arī *Finnet* vārds, tā nodokļa maksātāja identifikācijas numurs un juridiskā adrese. Tādējādi iesniedzējtiesas norādītie apstākļi, kuru kopsavilkums ir sniegts šī sprieduma 31. punktā, neļauj nedz secināt, ka *Finnet* nebūtu nodokļa maksātāja statusa, nedz attiecīgi atteikt *PPUH Stehcemp* atskaitīšanas tiesības.
- 43 Otrkārt, attiecībā uz degvielas piegādi pamatlietā jāpiebilst, ka ir izpildīti arī citi šī sprieduma 28. punktā norādītie atskaitīšanas tiesību materiālie nosacījumi neatkarīgi no varbūtējās *Finnet* nepastāvēšanas 2004. gada 27. aprīļa lēmuma izpratnē.
- 44 Lai gan Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā paredzētais “preču piegādes” jēdziens attiecas nevis uz īpašuma nodošanu tādās formās, kas ir paredzētas attiecīgajās valsts tiesībās, bet uz visiem vienas personas darījumiem ar materiāla īpašuma nodošanu, ar ko šī persona piešķir tiesības citai personai rīkoties ar šo īpašumu tā, it kā tā būtu īpašniece (skat. it īpaši spriedumus *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, 7. punkts, kā arī *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 20. punkts un tajā minētā judikatūra), varbūtējā *Finnet* tiesību neesamība juridiski rīkoties ar precēm pamatlietā neizslēdz, ka šo preču piegāde šīs normas izpratnē ir notikusi, jo minētās preces faktiski tika izsniegtas *PPUH Stehcemp*, kas tās izmantoja savos ar nodokli apliekamajos darījumos.
- 45 Turklāt PVN, ko *PPUH Stehcemp* faktiski samaksāja par degvielas piegādi pamatlietā atbilstoši Tiesai iesniegtajos lietas materiālos norādītajam, tāpat bija “maksājams vai samaksāts” Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN ir maksājams par

katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus (skat. it īpaši spriedumus *Optigen* u.c., C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 54. punkts; *Kittel* un *Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 49. punkts, kā arī *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 28. punkts). Tādējādi jautājums par to, vai pamatlietā minēto preču piegādātājs ir vai nav pārskaitījis Valsts kasei PVN, kas maksājams par šiem pārdošanas darījumiem, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN (šajā ziņā skat. spriedumus *Optigen* u.c., C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 54. punkts, kā arī *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, 25. punkts).

- 46 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka, ņemot vērā apstākļus pamatlietā, iesniedzējtiesa uzskata, ka darījumus pamatlietā veica nevis *Finnnet*, bet cits saimnieciskās darbības subjekts, kuru nebija iespējams identificēt, un tāpēc nodokļu iestādes nevarēja par šiem darījumiem iekasēt nodokli.
- 47 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir Sestajā direktīvā atzīts un ar to veicināts mērķis. Tādēļ valsts tiesai ir jāatsaka atskaitīšanas tiesību piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (skat. spriedumus *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 35. un 37. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 26. punkts).
- 48 Ja tas tā ir tad, kad krāpšanu nodokļu jomā ir izdarījis nodokļu maksātājs pats, tas tā ir arī tad, ja nodokļa maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, viņš piedalās ar krāpšanu saistītā PVN darījumā. Šādos apstākļos saskaņā ar Sestās direktīvas mērķiem attiecīgais nodokļu maksātājs ir jāuzskata par tādas krāpšanas dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst vai negūst labumu no preču tālākpārdošanas vai pakalpojumu izmantošanas viņa turpmākajos ar nodokli apliekamajos darījumos (skat. spriedumus *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 38. un 39. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 27. punkts).
- 49 Savukārt, ja Sestajā direktīvā paredzētie materiālie un īstenošanas nosacījumi, lai rastos un varētu tikt īstenotas tiesības uz atskaitīšanu, ir izpildīti, ar minētajā direktīvā paredzēto tiesību uz atskaitīšanu sistēmu nav saderīgs tas, ka ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā (šajā ziņā skat. spriedumus *Optigen* u.c., C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 51., 52. un 55. punkts; *Kittel* un *Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 44.–46. un 60. punkts, kā arī *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 44., 45. un 47. punkts).
- 50 Nodokļu administrācijai, kad tā ir konstatējusi krāpšanu vai pārkāpumus, ko izdarījis rēķina izsniedzējs, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai (šajā ziņā skat. spriedumus *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 45. punkts, un *LVK – 56*, C-643/11, EU:C:2013:55, 64. punkts).
- 51 To pasākumu noteikšana, kuri konkrētā gadījumā var tikt saprātīgi prasīti no nodokļa maksātāja, kurš vēlas izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, lai pārliecinātos, ka viņa darījumi neietilpst kāda augšupejās piegādes ķēdes tirgus dalībnieka izdarītā krāpšanā, ir atkarīga galvenokārt no šī konkrētā gadījuma apstākļiem (skat. spriedumu *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 59. punkts, kā arī rīkojumu *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, 37. punkts).
- 52 Lai arī tādām nodokļu maksātājam, ja viņam ir pierādījumi, kas dod pamatu aizdomām par pārkāpumiem vai krāpšanu, varētu būt pienākums noskaidrot informāciju par saimnieciskās darbības subjektu, no kura viņš ir iecerējis iegādāties preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par tā uzticamību, nodokļu administrācija tomēr nevar vispārīgi prasīt šim nodokļa maksātājam, pirmkārt, pārbaudīt, vai ar precēm vai pakalpojumiem, saistībā ar kuriem tiek lūgts izmantot šīs tiesības, saistītā rēķina izsniedzējam ir attiecīgās preces un vai viņš spēj tās piegādāt, un vai viņš pilda savus PVN

deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārliecinātos, ka augšupejās piegādes ķēdes tirgus dalībnieku limenī nav pārkāpumu vai krāpšanas, vai, otrkārt, prasīt, lai viņam būtu attiecīgi dokumenti (šajā ziņā skat. spriedumus *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 60. un 61. punkts; *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 49. punkts, kā arī rīkojumu *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, 38. un 39. punkts).

- 53 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka Sestās direktīvas noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar ko nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par tam piegādātajām precēm, pamatojoties uz to, ka rēķinu ir izsniedzis saimnieciskās darbības subjekts, kas, ņemot vērā šajā tiesiskajā regulējumā paredzētos kritērijus, ir jāuzskata par neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu, un ka nav iespējams noskaidrot preču faktiskā piegādātāja identitāti, ja vien nav pierādīts, ka, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, šis nodokļa maksātājs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka minētā piegāde ir saistīta ar krāpšanu PVN jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 54 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 2002. gada 7. maija Direktīvu 2002/38/EK, noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar ko nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par tam piegādātajām precēm, pamatojoties uz to, ka rēķinu ir izsniedzis saimnieciskās darbības subjekts, kas, ņemot vērā šajā tiesiskajā regulējumā paredzētos kritērijus, ir jāuzskata par neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu, un ka nav iespējams noskaidrot preču faktiskā piegādātāja identitāti, ja vien nav pierādīts, ka, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, šis nodokļa maksātājs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka minētā piegāde ir saistīta ar krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]