

Byla C-438/09

Bogusław Juliusz Dankowski

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

(Naczelny Sąd Administracyjny prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Teisės atskaityti perkant sumokėtą PVM – Suteiktos paslaugos – ? PVM registrų neįrašytas apmokestinamasis asmuo – Duomenys, kurie PVM tikslais privalo būti nurodyti sąskaitoje faktūroje – Nacionalinė mokesčių teisė – Teisės ? atskaitų netaikymas pagal Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalį“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Apmokestinamojo asmens, sumokėjusio šį mokestį nuo kito apmokestinamojo asmens, kuris nėra registruotas kaip šio mokesčio mokėtojas, suteiktą paslaugą atlikta atskaita – Sąlyga – Tokio paslaugų teikėjo išrašyta sąskaita faktūra, kurioje yra visa būtina informacija*

(Tarybos direktyvos 77/388 18 straipsnio 1 dalies a punktas ir 22 straipsnio 3 dalies b punktas)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisės ? atskaitų netaikymas – Valstybių narių teisė toliau taikyti apribojimus, buvusius Šeštosios direktyvos įsigaliojimo momentu – Nacionalinės teisės nuostata, kuri neleidžia atskaityti vieno apmokestinamojo asmens kitam apmokestinamajam asmeniui sumokėto mokesčio dėl to, kad pastarasis nėra registruotas kaip šio mokesčio mokėtojas – Nepriimtinumai*

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalis)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/18, 18 straipsnio 1 dalies a punktas ir 22 straipsnio 3 dalies b punktas turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą nuo kito apmokestinamojo asmens, kuris nėra registruotas kaip šio mokesčio mokėtojas, suteiktą paslaugą, kai jį teikimo sąskaitose faktūrose yra nurodyti visi šios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkte reikalaujami duomenys, ypač duomenys, reikalingi identifikuoti tas sąskaitas faktūras išrašiusį asmenį ir suteiktą paslaugą pobūdį.

Jei kompetentingas mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip subjektas, kuriam teikiamos komercinės paslaugos, turi sumokėti pridėtinės vertės mokestį, šio asmens teisės atskaityti pirkimo mokestį atžvilgiu jis negali nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimuisi šia teise padaryti neįmanomą.

Tai, kad paslaugų teikėjas galbūt nevykdė Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalyje numatytos pareigos, negali iš paslaugų gavėjo atimti teisės ? atskaitą, kuria jis naudojasi pagal šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį.

(žr. 35–36, 38 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/18, 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti nacionalinės teisės nuostatą, kuri neleidžia atskaityti vieno apmokestinamojo asmens kitam apmokestinamajam asmeniui, paslaugų teikėjui, sumokėto pridėtinės vertės mokesčio, jei pastarasis nėra registruotas kaip šio mokesčio mokėtojas.

Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje tvirtinta valstybių narių teisė nesuteikia joms absoliutios diskrecijos netaikyti pridėtinės vertės mokesčio atskaitos visoms arba beveik visoms prekėms ir paslaugoms ir taip padaryti šios direktyvos nuostatomis sukurtą sistemą neveiksmingą. Ši teisė netaikoma bendriems atskaitos apribojimams ir neatleidžia valstybių narių nuo pareigos pakankamai tiksliai apibrėžti prekes ir paslaugas, kurioms teisė į atskaitą netaikoma.

(žr. 41, 47 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 22 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Teisė atskaityti perkant sumokėtą PVM – Suteiktos paslaugos – ? PVM registrų neįrašytas apmokestinamasis asmuo – Duomenys, kurie PVM tikslais privalo būti nurodyti sąskaitoje faktūroje – Nacionalinė mokesčių teisė – Teisės į atskaitą netaikymas pagal Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalį“

Byloje C-438/09

d.1 *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2009 m. liepos 14 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. lapkričio 9 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Bogusław Juliusz Dankowski

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (pranešėjas), E. Juhász ir T. von Danwitz,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2010 m. lapkričio 11 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Bogusław Juliusz Dankowski, atstovaujamo *adwokaci* R. Grzejszczak, J. Skrzydło, T. Grzejszczak ir A. Kania,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos A. Kramarczyk bei M. Szpunar ir B. Majczyna,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos C. Blaschke ir J. Möller,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos Z. Chatzipavlou ir D. Tsagkaraki bei K. Georgiadis,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou bei A. Stobiecka-Kuik ir K. Herrmann,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su ginčijamų aplinkybių atsiradimo momentu galiojusios 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) redakcijos 17 straipsnio 2 ir 6 dalį bei 18 ir 22 straipsnių aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp B. J. Dankowski ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi* (Lodzės mokesčių inspekcijos viršininkas) dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitą apribojimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį:

Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

4 Šios direktyvos 4 straipsnyje nustatoma:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą ir žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių

pajam?, taip pat laikomas ekonomine veikla <...>

<...>

5 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsn?:

„1. Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jam reikia sumok?ti, atskaityti:

a) [PVM], apskai?iuot? ar sumok?t? šalies teritorijoje už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

6. V?liausiai po ketveri? met? nuo šios direktyvos ?sigaliojimo Taryba Komisijos si?lymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susij?s prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas. Prid?tin?s vert?s mokestis jokiais atvejais negali b?ti atskaitomas, jeigu jis susij?s su išlaidomis, kurios n?ra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams.

Kol aukš?iau min?tos taisykl?s ?sigalios, valstyb?s nar?s gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esan?ius j? nacionaliniuose ?statymuose, galiojan?iuose šios direktyvos ?sigaliojimo metu.“

6 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkte numatoma:

„Kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias s?lygas:

a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – tur?ti pagal 22 straipsnio 3 dal? išrašyt? s?skait? fakt?r? <...>“

7 Pagal direktyvos 22 straipsnio 1 dal?:

„a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi deklaruoti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikei?ia ar baigiasi. <...>

<...>

c) Valstyb?s nar?s imasi b?tin? priemoni?, kad pagal individual? numer? b?t? galima identifikuoti:

– kiekvien? apmokestinam?j? asmen? <...>, kuris atitinkamos šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, suteikian?ias jam teis? ? atskait?, išskyrus atvejus, kai teikiamos paslaugos, už kuri? teikim? mokest? turi mok?ti tik klientas arba gav?jas <...>“

8 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies tekstas yra toks:

„a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti s?skait? fakt?r? <...> kiekvienam <...> paslaug? teikimo kitam apmokestinamajam asmeniui atvejui <...>

b) Nukrypstant nuo konkre?i? priemoni?, nustatyt? šia direktyva, tik toliau išvardyti duomenys turi b?ti nurodyti PVM tikslais, išrašant s?skaitas fakt?ras pagal a punkto [nuostatas] <...>:

- išrašymo data,
 - eilės numeris <...>,
 - PVM identifikavimo numeris, nurodytas 1 dalies c punkte, pagal kurį apmokestinamasis asmuo <...> teikia paslaugas,
 - <...> 1 dalies c punkte nurodytas PVM identifikavimo numeris, pagal kurį jam buvo <...> teikiamos paslaugos,
 - apmokestinamojo asmens ir jo kliento vardas, pavardė ir adresas,
 - <...> teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis,
 - data, kada <...> suteiktos paslaugos <...>,
- <...>“

9 Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui. <...>

Pirmojoje pastraipoje nustatyta pasirinkimo galimybė negali būti naudojama nustatyti papildomas prievoles be tų, kurios nustatytos 3 dalyje.“

Nacionalinės teisės aktai

10 2004 m. kovo 31 d. įstatymo dėl mokesčio už prekes ir paslaugas (*Ustawa o podatku od towarów i usług*, toliau – PVM įstatymas) 96 straipsnio redakcijoje, taikytinoje pagrindinės bylos aplinkybėmis, numatoma, kad apmokestinamieji asmenys prieš pradėdami veiklą privalo pateikti kompetentingai mokesčių institucijai registracijos paraišką.

11 Šio įstatymo 88 straipsnio 3a dalies 1 punkto a papunktyje numatoma, kad sėskaitos faktūros nesuteikia pagrindo atskaityti pirkimo PVM bei grąžinti mokesčio skirtumą arba pirkimo mokestį, kai pardavimų patvirtina neegzistuojančio arba teisės išrašyti sėskaitas faktūras neturinčio subjekto išrašytos sėskaitos faktūros.

12 Finansų ministerijos įsakyme dėl šio įstatymo įgyvendinimo numatoma, kad registruoti apmokestinamieji asmenys, kaip faktiniai PVM apmokestinami asmenys, turintys identifikacinį mokestinį numerį, išrašo žodžiais „PVM sėskaita faktūra“ pažymėtą sėskaitas.

13 Šio įsakymo 48 straipsnio 4 dalies 1 punkto a papunktyje numatoma, kad jei prekė ar paslaugų pardavimas patvirtinamas sėskaitomis faktūromis, kurias išrašė neegzistuojantis arba teisės išrašyti sėskaitas faktūras neturintis subjektas, jos nesuteikia pagrindo sumažinti pardavimo PVM bei grąžinti mokesčio skirtumą arba pirkimo mokestį.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 Ieškovas pagrindinėje byloje B. J. Dankowski yra ?mon?s *Dan?Trak* savininkas. 2004–2006 m. ?mon?s *Artem-Studio* vadovas M. P?acek jai suteik? kelet? komercini? apmokestinam? paslaug?. Ta?iau jis ne?vykdo pareigos registruotis PVM registre ir neapskait? šio mokes?io, nors ir išraš? s?skaitas fakt?ras, patvirtinan?ias jo suteiktas paslaugas, kuriose buvo nurodytas mok?tinas PVM.

15 2007 m. kovo 23 d. sprendimu *Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi*, nekvestionuodamas ši? paslaug? suteikimo fakto, atsisak? B. J.. Dankowski pripažinti teis? ? pirkimo PVM, nurodyto M. P?acek išrašytose s?skaitose fakt?rose, atskait?.

16 Sprendimo motyvuojuojamoje dalyje jis nurod?, kad gin?ijamas s?skaitas fakt?ras išraš?s asmuo nebuvo registruotas kaip PVM mok?tojas, o ne?vykdyt? taikytinose nacionalin?se teis?s normose numatytos registravimosi pareigos, šio subjekto išrašytos s?skaitos fakt?ros nesuteikia pagrindo atskaityti pirkimo PVM.

17 Tada B. J. Dankowski d?l šio sprendimo padav? skund? *Wojewódzki S?d Administracyjny w ?odzi* (Lodz?s vaivadijos administracinis teismas). Gr?sdamas savo skund? B. J. Dankowski, be kita ko, tvirtino, kad subjekto registravimas kaip PVM mok?tojo yra tik techninis veiksmas, kuris negali tur?ti ?takos teisei atskaityti pirkimo mokest?.

18 2007 m. gruodžio 4 d. sprendimu *Wojewódzki S?d Administracyjny w ?odzi* skund? atmet?.

19 *Naczelny S?d Administracyjny* paduotame kasaciniame skunde B. J. Dankowski, be kita ko, teig?, kad Lenkijos teis?s nuostatos buvo taikomos nesilaikant Bendrijos teis?s ir kad sprendime buvo klaidingai išaiškinta Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalis.

20 Šiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Bendrijos [PVM] sistemos principai ir vis? pirma Šeštosios Tarybos direktyvos <...> 17 straipsnio 6 dalis nedraudžia valstyb?s nar?s reglamentavimo, pagal kur? apmokestinamasis asmuo ne?gyja teis?s atskaityti mokest?, nurodyt? PVM s?skaitoje fakt?roje, kuri? išraš? ? PVM mok?toj? s?raš? ne?trauktas subjektas?

2. Ar atsakymui ? pirm?j? klausim? reikšminga, jog:

a) neabejotina, kad PVM s?skaitoje fakt?roje nurodyti sandoriai apmokestinami PVM ir kad jie iš tikr?j? buvo ?gyvendinti;

b) s?skaitoje buvo nurodyti visi pagal Bendrijos teis? reikalaujami duomenys;

c) apmokestinamojo asmens teis?s atskaityti mokest?, nurodyt? s?skaitoje, kuri? išraš? neregistruotas subjektas, apribojimas nacionalin?je sistemoje galiojo iki Lenkijos Respublikos ?stojimo ? Europos S?jung??

3. Ar atsakymas ? pirm?j? klausim? priklauso nuo papildom? kriterij? (pavyzdžiui, ?rodymo, kad apmokestinamasis asmuo veik? s?žiningai)?

D?l prejudicini? klausim?

21 Trimis klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s klausia, ar pagrindin?s bylos aplinkyb?mis ir atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkt? ir 22 straipsnio 3 dalies b punkt? apmokestinamasis

asmuo turi teisę atskaityti PVM, sumokėtą nuo kito apmokestinamojo asmens, kuris nėra registruotas kaip PVM mokėtojas, suteiktą paslaugą, o jei taip, ar ši direktyva draudžia nacionalinės teisės nuostatą, kuri neleidžia atskaityti mokesčio, jei paslaugas suteikė toks asmuo.

Dėl pirmos prejudicinės klausimos dalies

22 Visų pirma reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 17–20 straipsniuose numatyta teisė ? atskaitą yra sudėtinis PVM mechanizmo dalis ir iš principo negali būti ribojama (žr. 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 42 punktą bei 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kretztechnik*, C-465/03, Rink. p. I-4357, 33 punktą).

23 Teisė ? atskaitą naudojamasi iš karto visų pirkimo sandoriams tenkančią mokesčių atžvilgiu (žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, Rink. p. I-1597, 24 punktą; 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rink. p. I-4629, 70 punktą ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 55 punktą).

24 Iš tiesų atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtiną ar sumokėtą PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Faxworld*, C-137/02, Rink. p. I-5547, 37 punktą ir minėtą Sprendimo *SKF* 56 punktą).

25 Akivaizdu, kad pagrindinėje byloje paslaugas suteikė apyvartos grandinėje aukščiau esantis subjektas, o ieškovas pagrindinėje byloje jas naudojo žemesnėje grandinės dalyje savo apmokestinamiems sandoriams.

26 Todėl yra tenkinamos materialinės teisės ? atskaitą atsiradimo sąlygos, nurodytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje.

27 Kalbant apie teisės ? PVM atskaitą įgyvendinimo tvarką, pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkte numatoma, jog apmokestinamasis asmuo turi turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą.

28 Šios nuostatos b punkte minimi duomenys, kurie turi būti nurodyti PVM tikslais išrašant sąskaitas faktūras pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies a punktą; šiame punkte numatoma, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą faktūrą dėl kiekvieno paslaugų teikimo kitam apmokestinamajam asmeniui atveju.

29 Dėl Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkte minimų duomenų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatavo, kad ieškovo pagrindinėje byloje pateiktose sąskaitose faktūrose yra visa šioje nuostatoje nurodyta informacija. Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos bei Lenkijos vyriausybės per posėdį pateiktos informacijos matyti, kad sąskaitose faktūrose buvo nurodyti paslaugų teikėjo identifikacinis mokesstinis numeris, kurį Lenkijos mokesčių institucijos ?kio subjektams suteikia *ex officio*, neatsižvelgdamos į tai, ar jie padavę registravimo paraišką.

30 Nors šioje nuostatoje minimas PVM identifikavimo numeris, manytina, kad šiuo atveju priskiriamas identifikacinis mokesstinis numeris leidžia identifikuoti atitinkamą apmokestinamąjį asmenį, todėl jį nurodžius yra tenkinami Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkte nurodyti reikalavimai.

31 Tačiau, kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, paslaugų teikėjas, nors ir išrašęs ieškovui pagrindinėje byloje suteiktą paslaugų sąskaitas faktūras, nebuvo

registruotas nacionalinėje kompetentingoje institucijoje kaip PVM mokėtojas.

32 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalyje numatoma, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi deklaruoti, kada jis pradeda apmokestinamą veiklą.

33 Tačiau, nepaisant tokio registravimo, kuris turi užtikrinti sklandų PVM sistemos veikimą, svarbos, tai, kad apmokestinamasis asmuo nevykdą šios pareigos, negali iš kito apmokestinamojo asmens atimti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi suteiktos teisės ? atskaitą.

34 Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalyje kalbama tik apie apmokestinamąjį asmenį pareigą pranešti, kada jis veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi, tačiau ji valstyboms narėms neleidžia perkelti teisės ? atskaitą ?gyvendinimo tuo atveju, jei nepateikiamas toks pranešimas, iki to momento, kada realiai pradedami vykdyti apmokestinamieji sandoriai, ar atimti iš apmokestinamojo asmens galimybę šią teisę ?gyvendinti (žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 51 punktą ir 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rink. p. I-0000, 48 punktą).

35 Jei kompetentingas mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip subjektas, kuriam teikiamos komercinės paslaugos, turi sumokėti PVM, šio asmens teisės atskaityti pirkimo mokestį atžvilgiu jis negali nustatyti papildomą sąlygą, galinčią naudoti šią teisę padaryti neįmanomą (žr. 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, Rink. p. I-3457, 64 punktą bei 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Uszodaépítő*, C-392/09, Rink. p. I-0000, 40 punktą).

36 Tai, kad paslaugų teikėjas galbūt nevykdą Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalyje numatytos pareigos, negali iš paslaugų gavėjo atimti teisės ? atskaitą, kuria jis naudojasi pagal šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį.

37 Tas pats pasakytina apie Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį, pagal kurią valstybės narės gali numatyti kitas prievoles, kurios, jų manymu, reikalingos tinkamai rinkti PVM ir užkirsti kelią sukaviavimui. Iš tiesų, nors ši nuostata suteikia teisę valstybėms narėms imtis tam tikrų priemonių, jos neturi viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti, ir negali būti naudojamos taip, kad nuolat paneigtų teisę ? PVM atskaitą, kuri yra esminis bendros PVM sistemos, ?tvirtintos Bendrijos teisės aktų leidėjo šioje srityje, principas (žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 47 punktą; minėto Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 52 punktą bei minėto Sprendimo *Ecotrade* 65 ir 66 punktus).

38 Remiantis šiais svarstymais, darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktas ir 22 straipsnio 3 dalies b punktas turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, sumokėtą nuo kito apmokestinamojo asmens, kuris nėra registruotas kaip PVM mokėtojas, suteiktą paslaugą, kai jis teikimo sąskaitose faktūrose yra nurodyti visi šios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkte reikalaujami duomenys, ypač duomenys, reikalingi identifikuoti tas sąskaitas faktūras išrašiusį asmenį ir suteiktą paslaugą pobūdį.

Dėl antros prejudicinių klausimų dalies

39 Kadangi pagal Šeštąją direktyvą ieškovas pagrindinėje byloje turi teisę ? atskaitą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti nacionalinės teisės nuostatą, kuri neleidžia atskaityti vieno apmokestinamojo asmens kitam apmokestinamajam asmeniui, paslaugą teikėjui, sumokėto PVM, jei pastarasis nėra registruotas kaip PVM mokėtojas.

40 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad ši norma yra nukrypti leidžianti nuostata, kuri laikantis tam tikrų sąlygų leidžia valstybei narei toliau taikyti įsigaliojant Šeštajai direktyvai konkrečios valstybės narės atžvilgiu galiojusius teisės aktus dėl atskaitos apribojimo (žr. 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Danfoss ir AstraZeneca*, C-371/07, Rink. p. I-9549, 28 punktų bei minėto Sprendimo *X Holding ir Oracle Nederland*, C-538/08 ir C-33/09, Rink. p. I-0000, 38 punktų).

41 Dėl šios nuostatos reikšmės Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta valstybių narių teisė nesuteikia joms absoliučios diskrecijos netaikyti PVM atskaitos visoms arba beveik visoms prekėms ir paslaugoms ir taip padaryti šios direktyvos nuostatomis sukurtą sistemą neveiksmingą. Ši teisė netaikoma bendriems atskaitos apribojimams ir neatleidžia valstybių narių nuo pareigos pakankamai tiksliai apibrėžti prekes ir paslaugas, kurioms teisė į atskaitą netaikoma (žr. 1999 m. spalio 5 d. Sprendimo *Royscot ir kt.*, C-305/97, Rink. p. I-6671, 22 ir 24 punktus; 2005 m. liepos 14 d. *Charles ir Charles-Tijmens*, C-434/03, Rink. p. I-7037, 33 ir 35 punktus bei 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Oasis East*, C-395/09, Rink. p. I-0000, 23 punktų).

42 Be to, kalbant apie nuo teisės į PVM atskaitą principo nukrypti leidžiančią nuostatą, pažymėtina, kad ji turi būti aiškinama siaurai (žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C-414/07, Rink. p. I-10921, 28 punktų ir minėto Sprendimo *Oasis East* 24 punktų).

43 Kalbant apie pagrindinę bylą ir galimybę taikyti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje nustatytą nukrypti leidžiančią schemą, reikia priminti, kad Lenkijoje Šeštoji direktyva įsigaliojo Lenkijos Respublikai stojus į Europos Sąjungą, t. y. 2004 m. gegužės 1 dieną. Todėl, taikant šią nuostatą, valstybei narei reikšminga yra ši data (minėto Sprendimo *Oasis East* 25 punktą).

44 Siekiant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies ir nurodytos teismo praktikos atžvilgiu įvertinti pagrindinę bylą nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas, reikia konstatuoti, kad šios nuostatos yra bendro pobūdžio priemonė, kuri neleidžia atskaityti pirkimo PVM sandorio, atlikto apmokestinamojo asmens, kuris nevykdė pareigos registruotis kaip PVM mokėtojas, atžvilgiu.

45 Tačiau šiose nuostatose yra numatytas teisės į PVM atskaitą apribojimas, kuris viršija Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje leidžiamą ribojimą.

46 Iš tiesų Teisingumo Teismas pabrėžė, kad valstybės narės neturi teisės toliau taikyti teisės į PVM atskaitą apribojimą, bendrai taikytiną visoms išlaidoms, susijusioms su prekėmis ar paslaugomis įsigijimu (2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, Rink. p. I-3459, 28 ir 29 punktai bei minėto Sprendimo *Oasis East* 30 punktą).

47 Remiantis visais šiais svarstymais, darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti nacionalinės teisės nuostatą, kuri neleidžia atskaityti vieno apmokestinamojo asmens kitam apmokestinamajam asmeniui, paslaugų teikėjui, sumokėto PVM, jei pastarasis nėra registruotas kaip PVM mokėtojas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB, 18 straipsnio 1 dalies a punktas ir 22 straipsnio 3 dalies b punktas turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą nuo kito apmokestinamojo asmens, kuris nėra registruotas kaip šio mokesčio mokėtojas, suteiktą paslaugą, kai ji teikimo sąskaitose faktūrose yra nurodyti visi šios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkte reikalaujami duomenys, ypač duomenys, reikalingi identifikuoti tas sąskaitas faktūras išrašiusį asmenį ir suteiktą paslaugą pobūdį.

2. Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/18/EB, 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti nacionalinės teisės nuostatą, kuri neleidžia atskaityti vieno apmokestinamojo asmens kitam apmokestinamajam asmeniui, paslaugą teikėjui, sumokėto pridėtinės vertės mokesčio, jei pastarasis nėra registruotas kaip šio mokesčio mokėtojas.

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.