

62010CJ0280

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. kovo 1 d. (*)

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — 9, 168, 169 ir 178 straipsniai — Sudarant sandorius, skirtus suplanuoti ekonominei veiklai įgyvendinti, sumokėto pirkimo mokesčio atskaita — Įkinų bendrijos narių perkama žemė — Prieš įkinų bendrijos, prašančios suteikti teisę atskaitai, registravimui išrašytos sąskaitos faktūros“

Byloje C-280/10

dėl Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija) 2010 m. kovo 31 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2010 m. birželio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, spółka jawna
prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurią sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. birželio 22 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

—

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, spółka jawna,
atstovaujamos patarėjo mokesčių klausimais M. Pawlik,

—

Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Szpunar, K. Rokicka, A. Gawowska ir A. Kramarczyk,

—

Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos C. Blaschke,

—

Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou ir M. Michelogiannaki,

—
Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos J.-S. Pilczer,

—
Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir K. Herrmann,
susipažinęs su 2011 m. rugsėjo 15 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 9, 168 ir 169 straipsnių išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant tikrosios įkinės bendrijos Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, spółka jawna (toliau – Polski Trawertyn) bei jos narių P. J. Granatowicz bei M. M. Wsiewicz (toliau – nariai) ir Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Poznańs mokesčių inspekcijos direktorius) ginčą dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto už tam tikrus sandorius, sudarytus prieš įregistruojant įkinę bendriją komerciniame registre, atskaitos.

Teisinis pagrindas

Direktyva 2006/112

3

Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

4

Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje, be kita ko, numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a)

mokėtini ar sumokėti? PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

5

Direktyvos 2006/112 169 straipsnyje nustatyta:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti tame straipsnyje nurodytą PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a)

vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribą vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jei jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje;

b)

vykdyti sandorius, kurie neapmokestinami pagal 138, 142, 144 straipsnį, 146–149 straipsnius, 151, 152, 153 ar 156 straipsnius, 157 straipsnio 1 dalies b punktą, 158–161 straipsnius ar 164 straipsnį;

c)

vykdyti sandorius, kurie neapmokestinami pagal 135 straipsnio 1 dalies a–f punktus, kai paslaugas siųsiantis asmuo yra sąsisteigė už Bendrijos ribą arba kai tie sandoriai yra tiesiogiai susiję su prekėmis, kurios skirtos eksportuoti už Bendrijos ribą.“

6

Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte nurodyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a)

atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.“

7

Pagal Direktyvos 2006/112 213 straipsnio 1 dalį:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

Valstybės narės leidžia ir gali reikalauti, kad pranešimai būtų teikiami elektroninėmis priemonėmis į nustatytomis sąlygomis.“

8

Direktyvos 2006/112 220 straipsnyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo, arba tre?ioji šalis jo vardu ir jo naudai, išrašyt? s?skait? fakt?r?, kai:

1)

jis tiek? prekes ar tiek? paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

2)

buvo tiekiamos prek?s, kaip nurodyta 33 straipsnyje;

3)

buvo tiekiamos prek?s 138 straipsnyje nustatytais s?lygomis;

4)

buvo atliktas išankstinis mok?jimas ? jo s?skait? prieš atliekant 1, 2 ir 3 punktuose nurodyt? prek? tiekim?;

5)

kitas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo sumok?jo jam avans? nepasibaigus paslaug? teikimui.“

9

Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje, be kita ko, numatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatyt? speciali? nuostat?, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose s?skaitose fakt?rose PVM tikslais privalomai nurodyti turi b?ti tik šie rekvizitai:

1)

išrašymo data;

<...>

4)

214 straipsnyje nurodytas prekes ar paslaugas ?sigijan?io asmens PVM mok?tojo kodas, kur? naudodamas prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo gavo tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, už kurias jam tenka prievol? sumok?ti PVM, arba gavo tiekiamas prekes kaip nurodyta 138 straipsnyje;

5)

apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas ?sigijan?io asmens vardas, pavard? (visas pavadinimas) ir adresas;

<...>“

Pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsn?:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Nacionalin?s teis?s aktai

11

2004 m. kovo 11 d. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug, Dz. U., Nr. 54, poz. 535, toliau – PVM ?statymas) redakcijos, taikytinos aplinkyb?ms pagrindin?je byloje, 15 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Apmokestinamieji asmenys – tai juridiniai asmenys, juridinio asmens statuso neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdantys 2 dalyje nurodyt? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? šios veiklos tiksl? ar rezultat?.

2. Ekonomin? veikla apima bet koki? gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikian?io asmens veikl?, ?skaitant gamtini? resurs? gavyb?, žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? atstov? veikl?, net kai veiksmai buvo atlikti vien? kart? tokiomis aplinkyb?mis, kurios rodo ketinim? vykdyti veikl? reguliariai. Ekonomin? veikla taip pat apima materialiojo ar nematerialiojo turto naudojim? siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

12

Pagal PVM ?statymo 86 straipsnio 1 dal?:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, 15 straipsnyje nurodytas apmokestinamasis asmuo turi teis? iš mok?tino mokes?io sumos atskaityti sumok?to pirkimo mokes?io sum?, nepažeisdamas 114 straipsnio, 119 straipsnio 4 dalies, 120 straipsnio 17 ir 19 dali? bei 124 straipsnio.“

13

PVM ?statymo 86 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Pirkimo mokes?io sum?, išskyrus 3–7 dalyse nurodytas išimtis, sudaro:

- 1)
- PVM sumos, nurodytos apmokestinamojo asmens gautose s?skaitose fakt?rose
- a)
- už ?sigytas prekes ir paslaugas;

b)

kuriomis patvirtinami išankstiniai mokėjimai (avansas, rankpinigiai, mokėjimai dalimis), susiję su apmokestinimo momento atsiradimu;

c)

išrašytose komitento už patiektas prekes, kurios yra komiso sutarties dalykas;

<...>“

14

Pagal PVM įstatymo 86 straipsnio 10 dalies 1 punktą teise į atskaitę pasinaudojama PVM deklaracijoje už laikotarpį, kuriuo apmokestinamasis asmuo gavo sąskaitę faktūrą arba muitinės dokumentą.

15

PVM įstatymo 106 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„15 straipsnyje nurodyti apmokestinamieji asmenys privalo išrašyti pardavimų patvirtinančią sąskaitę faktūrą, nurodydami pardavimo datą, vieneto kainą be PVM, apmokestinamąjį vertę, mokesčio tarifą ir sumą, mokėtiną sumą bei duomenis apie apmokestinamąjį asmenį ir pirkėją, nepažeisdami 2, 4 ir 5 dalių, 119 straipsnio 10 dalies ir 120 straipsnio 16 dalies.“

16

Pagal 2005 m. gegužės 25 d. Finansų ministro įsakymo dėl mokesčio grąžinimo tam tikriems apmokestinamiesiems asmenims, išankstinio mokesčio grąžinimo, sąskaitę faktūrą išrašymo, į saugojimo tvarkos bei prekių ir paslaugų, kurioms netaikomas atleidimas nuo PVM, sąrašo (Dz. U., Nr. 95, poz. 798), galiojusio iki 2008 m. gruodžio 1 d., 9 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus pardavimų patvirtinančioje sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyti bent jau pardavėjo ir pirkėjo vardai ir pavardės arba pavadinimai (sutrumpinti pavadinimai), taip pat į adresai bei pardavėjo ir pirkėjo PVM mokėtojo kodai.

17

Lenkijos teisėje nepiniginiai įnašai, nešti į komercinės ir civilinės teisės reglamentuojamas bendroves, neapmokestinami PVM. Be to, tikroji kinų bendrija laikoma steigta tik nuo jos registravimo komerciniame registre.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18

2006 m. gruodžio 22 d. antstolis narių vardu išrašė sąskaitę faktūrą už nekilnojamojo turto – atviro akmenų karjero – įsigijimą.

19

2007 m. balandžio 26 d. nariai ?steig? Polski Trawertyn. T? pa?i? dien? notaras šios ?kin?s bendrijos vardu išraš? s?skait? fakt?r? už notaro patvirtinto dokumento, susijusio su bendrijos ?steigimu, išdavim? ir su juo susijusius išrašus.

20

Atlikusios Polski Trawertyn patikrinim?, apimant? 2007 m. birželio–rugs?jo m?n. laikotarp?, kompetentingos institucijos konstatavo, kad yra pažeidim?, susijusi? su deklaruotomis pirkimo PVM sumomis. Iš ties? pripažinta, kad 2007 m. birželio m?n. ši ?kin? bendrija deklaravo per didel? pirkimo PVM sum? d?l to, kad šios ?kin?s bendrijos PVM apskaitoje ?registruotos dvi min?tos s?skaitos fakt?ros.

21

D?l pirmos s?skaitos fakt?ros institucijos konstatavo, kad Polski Trawertyn netur?jo teis?s atskaityti pirkimo PVM, nes nekilnojamajo turto pirk?ja yra ne pati ?kin? bendrija, o fiziniai asmenys, kurie 2007 m. balandžio 26 d. ?steig? ši? ?kin? bendrij? š? turt? perdav? jai kaip turtin? ?naš?. D?l antros s?skaitos fakt?ros šios mokes?i? institucijos nusprend?, kad ja taip pat nebuvo suteikta teis? ? atskait?, nes ji išrašyta iki Polski Trawertyn ?registravimo komerciniame registre. Ši bendrija ?registruota 2007 m. birželio 5 d., taigi s?skaita fakt?ra išrašyta dar neegzistuojan?iai ?kinei bendrijai.

22

Polski Trawertyn pateikęs skund? ir Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu patvirtinus mokes?i? administratoriaus pozicij?, ši ?kin? bendrija išk?l? byl? Wojewódzki S?d Administracyjny w Poznaniu (Poznan?s vaivadijos administracinis teismas). Šiam teismui skund? atmetus, ?kin? bendrija pateik? kasacin? skund?.

23

Gr?sdoma kasacin? skund? ji tvirtina, be kita ko, jog d?l to, kad tam tikras turtas (konkre?iai pagrindin?je byloje – atviras akmen? karjeras) ?sigytas, kad b?t? priskirtas ekonominei veiklai, v?liau ketinim? patvirtinus objektyviomis aplinkyb?mis, t. y. ?mon?s ?steigimu ir jos ?registravimu kaip apmokestinamojo asmens, galima pagr?stai teigti, kad nariai veik? kaip apmokestinamieji asmenys, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsn?. Pagal šios direktyvos 168 ir 169 straipsnius apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti sumok?t? investavimo išlaid?, skirt? veiklai, kuri? jis ketina vykdyti, pirkimo PVM.

24

Naczelny S?d Administracyjny mano, kad jo nagrin?jamo gin?o sprendimas priklauso nuo klausimo, ar, atsižvelgiant ? Direktyvos 2006/112 9, 168, 169 straipsnius, 178 straipsnio a punkt? bei 226 straipsn? ir ?vertinus faktines pagrindin?s bylos aplinkybes, Polski Trawertyn turi teis? atskaityti PVM, sumok?t? už jos nari? atliktus ?sigijimus, kai ši ?kin? bendrija dar neegzistavo kaip juridinis asmuo.

25

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

„1.

Ar, remiantis Direktyvos 2006/112/EB <...> 9, 168 ir 169 straipsniais, subjektas – b?simos tikrosios ?kin?s bendrijos nariai, – patyr?s i?laid? investicijoms iki ?kin?s bendrijos formalios registracijos kaip komercin?s teis?s subjekto ir PVM mok?tojos, gali po bendrijos registracijos kaip komercin?s teis?s subjekto ir PVM mok?tojos pasinaudoti teise atskaityti sumok?t? pirkimo PVM, susijus? su patirtomis i?laidomis investicijoms, skirtomis jos apmokestinamai veiklai?

2.

Ar ne ?kinei bendrijai, bet jos nariams i?rašyta s?skaita fakt?ra, patvirtinanti patirtas i?laidas investicijoms, yra kli?tis pasinaudoti teise atskaityti pirmajame klausime nurodyt? su patirtomis i?laidomis investicijoms susijus? PVM?

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

26

Vis? pirma reikia pažym?ti, kad, kaip matyti iš diskusij?, vykusi? per pos?d? Teisingumo Teisme, aišku, jog pagal pagrindin?je byloje taikytinas nacionalin?s teis?s nuostatas nariai negali pasinaudoti teise ? sumok?to pirkimo PVM, susijusio su i?laidomis investicijoms, kuri? jie patyr? prieš Polski Trawertyn ?registravim? ir PVM mok?tojo kodo jai suteikim? šios ?kin?s bendrijos ekonomin?s veiklos tikslais, atskait? d?l to, kad ?našas aptariamam ilgalaikiu turtu yra neapmokestinamasis sandoris. Tod?l reikia konstatuoti, kad tokioje situacijoje, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, tokiomis nacionalin?s teis?s nuostatomis teise ? PVM, sumok?to už aptariam? ilgalaik? turt?, atskait? neleidžiama pasinaudoti ne tik šiai ?kinei bendrijai, ta?iau šia teise pasinaudoti taip pat neleidžiama ir nariams, patyrusiems investavimo i?laid?.

27

Tokiomis aplinkyb?mis pirm?j? klausim? reikia suprasti taip, kad juo iš esm?s siekiama išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 9, 168 ir 169 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias nei ?kin?s bendrijos nariams, nei šiai ?kinei bendrijai neleidžiama pasinaudoti teise atskaityti ši? nari? sumok?t? pirkimo PVM, susijus? su investavimo i?laidomis ?kin?s bendrijos ekonomin?s veiklos tikslais prieš šios ?kin?s bendrijos ?registravim? ir PVM mok?tojo kodo jai suteikim?.

28

Siekiant atsakyti ? š? klausim? pirmiausia reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo — Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 1 dalyje, kuri iš esm?s identiška Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmai pastraipai, nurodyta ekonomin? veikla gali apimti kelis iš eil?s atliekamus veiksmus ir kad parengiamuosius veiksmus, kaip antai veiklos priemoni? ?sigijim?, taigi ir nekilnojamojo turto pirkim?, reikia priskirti ekonominei veiklai (žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo Rompelman, 268/83, Rink. p. 655, 22 punkt? ir 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo INZO, C-110/94, Rink. p. I-857, 15 punkt?).

Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad pagal verslo apmokestinimo PVM neutralumo principą pirmosios išlaidos investicijoms, patirtos ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla ir kad šis principas būtų pažeidžiamas, jei būtų laikoma, kad ši veikla pradedama tik tada, kai nekilnojamasis turtas faktiškai naudojamas, t. y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų. Dėl bet kokio kitokio aiškinimo tokio subjekto, vykdydamas ekonominę veiklą, patirtą PVM išlaidų, jam nesuteikiant galimybių mokėti atskaityti, ir būtų neteisėtai atskiriamos investavimo išlaidos, patirtos prieš pradedant faktiškai naudoti nekilnojamąjį turtą ir patirtos jo naudojant (žr., be kita ko, minėto sprendimo Rompelman 23 punktą ir INZO 16 punktą).

Tuo remdamasis Teisingumo Teismas nusprendė, kad kiekvienas asmuo, atliekantis tokius investavimo veiksmus, glaudžiai susijusius su būsimu nekilnojamojo turto naudojimu ir jam būtinus, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą (žr. minėto Sprendimo Rompelman 23 punktą).

Remiantis tuo, darytina išvada, kad tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, tokios bendrijos nariai, prieš registruojant šią tokios bendriją ir jai suteikiant PVM mokėtojo kodą atlikę investicijas, reikalingas jai tokiai bendrijai ateityje nekilnojamajam turtui naudoti, gali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis PVM atžvilgiu, todėl iš esmės gali pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

Todėl dėl aplinkybių, kad tokios bendrijos narių našas tokios bendriją nekilnojamuoju turtu yra neapmokestinamas sandoris ir kad dėl šio sandorio nariai neapskaituoja PVM, vykdydami ekonominę veiklą jie neturi patirti PVM išlaidų, nesuteikiant jiems galimybių mokėti atskaityti ar susigrąžinti (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo Rompelman 23 punktą).

Antra, pažymėtina, jog Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal PVM neutralumo principą apmokestinamasis asmuo, kurio vienintelis veiklos tikslas yra parengti kito apmokestinamojo asmens ekonominę veiklą ir kuris nesudaro jokio apmokestinamojo sandorio, gali pasinaudoti teise į atskaitą, susijusią su antrojo apmokestinamojo asmens atliekamais apmokestinamaisiais sandoriais (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo Faxworld, C-137/02, Rink. p. I-5547, 41 ir 42 punktus). Šis Šeštosios direktyvos išaiškinimas susijęs su atveju, kai PVM, kurį norėjo atskaityti pirmasis apmokestinamasis asmuo, buvo susijęs su jo įsigytais paslaugomis, skirtomis antrojo apmokestinamojo asmens numatytiems apmokestinamiesiems sandoriams įgyvendinti.

Žinoma, kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 46–49 punktuose, ginčo, kurį nagrinėjant pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir priimtas minėtas Sprendimas Faxworld, faktinės ir teisinės aplinkybės skiriasi nuo bylos, kurią nagrinėjant pateiktas šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, aplinkybės. Tačiau motyvai, kuriais pagrįstas Teisingumo Teismo išaiškinimas šiame sprendime, taikytini ir tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje.

35

Todėl darytina išvada, kad jeigu pagal nacionalinės teisės aktus nariai, nors ir gali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis PVM atžvilgiu, negali remtis Polski Trawertyn atliekamais apmokestinamaisiais sandoriais, kad nepatirtų PVM išlaidų, susijusių su investavimo sandoriais šios įkinės bendrijos veiklos tikslais, siekiant užtikrinti apmokestinimo neutralumą ši įkinė bendrija turi turėti galimybę atsižvelgti į šiuos investavimo sandorius atskaitydama PVM (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo Faxworld 42 punktą).

36

Ši išvada negali būti nugrįžama argumentu, kad susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, leidžiant nariams susigrąžinti į sumokėtą pirkimo PVM arba suteikiant teisę Polski Trawertyn šį PVM atskaityti, gali būti padidinama sukčiavimo ar piktnaudžiavimo rizika PVM srityje.

37

Iš tiesų iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad apmokestinamojo asmens statusas gyjamas ir pasinaudoti teise į atskaitą galima tik tada, kai prašantysis suteikti teisę į PVM atskaitą patvirtina, kad sulygos ja pasinaudoti vykdytos ir kad jo ketinimas pradėti ekonominę veiklą, dėl kurios sudaromi apmokestinamieji sandoriai, patvirtintas objektyviomis aplinkybėmis. Jeigu mokesčių administratorius konstatuotų, kad teise į atskaitą pasinaudota sukčiaujant arba piktnaudžiaujant, jis galėtų atgaline data reikalauti grąžinti atskaitytas sumas (žr., be kita ko, minėtą sprendimą Rompelman 24 punktą, INZO 24 punktą ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo Fini H, C-32/03, Rink. p. I-1599, 33 punktą).

38

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 9, 168 ir 169 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias nei įkinės bendrijos nariams, nei šiai įkinei bendrijai neleidžiama atskaityti sumokėto pirkimo PVM, susijusio su investavimo išlaidomis, ši narių patirtomis prieš įsteigiant ir registruojant šią įkinę bendriją jos ekonominės veiklos tikslais.

Dėl antrojo klausimo

39

Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnį ir 178 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, įkinė bendrija negali atskaityti sumokėto pirkimo PVM dėl to, kad sųskaita faktūra, išrašyta prieš šią įkinę bendriją registruojant ir jai suteikiant PVM mokėtojo kodą, išrašyta būsimų šios įkinės bendrijos narių vardu.

Šiuo atžvilgiu primintina, kad Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė atskaityti yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji taikoma nedelsiant visiems mokesčiams, kuriais apmokestinti pirkimo sandoriai (2010 m. liepos 15 d. Sprendimo Pannon Gép Centrum, C-368/09, Rink. p. I-7467, 37 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

Kiek tai susiję su formaliomis šios teisės sąlygomis, iš Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkto matyti, kad siekiant ją pasinaudoti reikia turėti sąskaitę faktūrą. Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje nurodyta, kad, nepažeidžiant specialių šios direktyvos nuostatų, pagal šios direktyvos 220 straipsnį išrašomose sąskaitose faktūrose PVM atžvilgiu privalomai nurodyti turi būti tik šiame straipsnyje paminėti rekvizitai. Pagal šios direktyvos 226 straipsnio 1 ir 5 punktus sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyta sąskaitos faktūros išrašymo data, taip pat apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas siųsiančio asmens visas pavadinimas ir adresas.

Remiantis šiomis nuostatomis darytina išvada, jog valstybės narės neleidžiama teisės atskaityti PVM susieti su sąskaitę faktūrą turiniui keliamomis sąlygomis, kurios nėra aiškiai numatytos Direktyvos 2006/112 nuostatose. Kaip matyti iš šios direktyvos 273 straipsnio, valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, tačiau ši galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas prievoles, be to, kurios nustatytos šioje direktyvoje (žr. minėto Sprendimo Pannon Gép Centrum 40 punktą).

Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagrindiniu PVM neutralumo principu reikalaujama, kad būtų suteikta teisė atskaityti pirkimo PVM atskaitę, jeigu esminiai reikalavimai yra vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys nevykdo kai kurių formalių reikalavimų. Kai mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariamą prekių ar paslaugų gavėjas, turi sumokėti PVM, draudžiama, kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokestį, nustatyti papildomą sąlygą, galinčią naudoti šią teisę padaryti neįmanomą (kiek tai susiję su atvirkštinio apmokestinimo sistema, žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rink. p. I-10385, 42 punktą).

Kiek tai susiję su pagrindine byla, reikia konstatuoti, kad, kaip matyti iš motyvų, susijusių su pirmuoju prejudiciniu klausimu, Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte numatytos esminės sąlygos atrodo vykdytos, kad būtų polski trawertyn galėtų pasinaudoti teise atskaityti siųsiant nekilnojamąjį turtą sumokėtą PVM, nes šis sandoris iš tiesų vykdytas dėl šios įkintų bendrijos atliekamų apmokestinamųjų sandorių.

Turėtų būti laikoma, kad polski trawertyn negalėjo pasinaudoti teise sumokėto pirkimo PVM atskaitę dėl to, kad su šiuo siųsijimu susijusios sąskaitos faktūros išrašymo dieną ši įkintų bendrija dar nebuvo registruota ir neturėjo PVM mokėtojo kodo ir kad todėl sąskaita faktūra išrašyta nariams, nors, kaip konstatavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, asmenys,

kurie sumokėjo pirkimo PVM ir kurie ?steig? Polski Trawertyn, yra tie patys, vien tik dėl formalios prievoles.

46

Kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 72 punkte, negali būti reikalaujama laikytis tokios pareigos dėl to, kad susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, dėl šio reikalavimo naudojimas teise ? atskait? tapt? ne?manomas, todėl būtų pažeidžiamas PVM neutralumas.

47

Iš tiesų iš teismo praktikos matyti, pirma, kad nors apmokestinamieji asmenys pagal Direktyvos 2006/112 straipsn? turi pareig? pranešti, kada j? veikla pradedama, keičiama ar baigiama, valstyboms naroms neleidžiama, jei pranešimas nepateikiamas, atimti iš apmokestinamojo asmens galimyb? šią teisę ?gyvendinti (žr. min?to Sprendimo Nidera Handelscompagnie 48 punkt?).

48

Antra, Teisingumo Teismas nusprend?, kad nors, žinoma, s?skaita fakt?ra yra svarbus dokumentas, nes joje gali būti tikrintinos informacijos, yra aplinkybi?, kuriomis informacija gali būti tinkamai nustatyta kitomis priemonėmis nei s?skaita fakt?ra ir kai reikalavimu turėti s?skait? fakt?r?, visais atžvilgiais atitinkanči? Direktyvos 2006/112 nuostatas, galėt? būti paneigta apmokestinamojo asmens teisę ? atskait? (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo Bockemühl, C-90/02, Rink. p. I-3303, 51 ir 52 punktus).

49

Tačiau reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš sprendimo pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?, susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, informacija, būtina patikimam ir veiksmingam PVM surinkimui užtikrinti, yra nustatyta.

50

Atsižvelgiant ? tai, kas išdėstyta, ? antrąj? prejudicin? klausim? reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsn? ir 178 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, ?kin? bendrija negali atskaityti sumok?to pirkimo PVM, kai s?skaita fakt?ra, išrašyta prieš ?registruojant šią ?kin? bendrij? ir suteikiant jai PVM mok?tojo kod?, išrašyta šios ?kin?s bendrijos nari? vardu.

Dėl bylinėjimosi išlaid?

51

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaid? klausim? turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, nėra atlygintinos.

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

1.

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9, 168 ir 169 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias nei ūkinės bendrijos nariams, nei šiai ūkinei bendrijai neleidžiama atskaityti sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio, susijusio su investavimo išlaidomis, šių narių patirtomis prieš steigiant ir registruojant šią ūkinę bendriją jos ekonominės veiklos tikslais.

2.

Direktyvos 2006/112 168 straipsnis ir 178 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias tokiomis aplinkybomis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, ūkinė bendrija negali atskaityti sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio, kai sėskaita faktūra, išrašyta prieš registruojant šią ūkinę bendriją ir suteikiant jai pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą, išrašyta šios ūkinės bendrijos narių vardu.

Parašai.

(*) Proceso kalba: lenkų.