

62010CC0280

GENERALINIO ADVOKATO

PEDRO CRUZ VILLALÓN IŠVADA,

pateikta 2011 m. rugsėjo 15 d. (1)

Byla C-280/10

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, spóka jawna

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

(Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkijos Respublika) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Sudarant su būsima ekonomine veikla susijusius sandorius sumokėto mokesčio susigrąžinimas — Apmokestinamasis sandoris iki tikrosios įkinės bendrijos, kuri vykdytų ekonominę veiklą, steigimo — Šešėtinis faktinis išrašymas būsimai tikrajai įkinei bendrijai ir būsimiems nariams — Būsimieji nariai perkama žemė, steigiant tikrąją įkinę bendriją perduodama jai kaip turtinis našas“

I – Žanga

1.

Naczelny Sąd Administracyjny (Vyriausiasis administracinis teismas) pateikė du prejudicinius klausimus dėl teisės susigrąžinti sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį taikymo apimties tokiomis aplinkybėmis, kai apmokestinamieji asmenys formaliai pasikeičia. Visų pirma klausama, ar pagal Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) bendros sistemos (2) leidžiama įkinei bendrijai savo vardu pasinaudoti teise į perkant nekilnojamąjį turtą sumokėto PVM atskaitą, nors pirkimo sandorį sudarė ne ji, o asmenys, kurie vėliau tapo jos nariais.

2.

Nors Teisingumo Teismas jau yra sprendęs aiškinimo problemas, susijusias su pirkimo PVM, sumokėto pradedant ekonominę veiklą ar jai ruošiantis, susigrąžinimu, šioje byloje susiduriame su atskira dviejų fizinių asmenų, toliau vadinamų būsimais nariais, problema. Šie asmenys suplanavo ir įgyvendino ekonominės veiklos, kurią vykdytų ne jie, o įkinė bendrija, kurios vieninteliai nariai bus jie, pradžia reikalingas investicijas. Dėl to, kad kalbama apie būsimus narius, kurie veikia kaip nariai prieš pradėdami ekonominę veiklą, tam tikra prasme sunkiau pripažinti, kad teisė į atskaitą turi įkinė bendrija, nes PVM sumokėjo ne ji. Be to, teisė susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM automatiškai negali būti suteikiama būsimiems nariams: faktiškai nevykdydami ekonominės veiklos iš tiesų jie negalės perkelti mokesčio į kitą gamybos grandinės etapą.

3.

Dėl šių dviejų kliūčių reikia atidžiai išnagrinėti Teisingumo Teismo praktiką šiuo klausimu, tačiau taip pat išvengti formalios Direktyvos 2006/112 aiškinimo, kuriuo galiausiai būtų pažeidžiami principai, kuriais ji pagrįsta.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

4.

Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje PVM apmokestinamojo asmens sąvoka apibrėžiama taip:

„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.“

5.

Teisė į sumokėtą PVM atskaitą numatyta minėtos direktyvos 167 ir kituose straipsniuose, ir, kiek tai svarbu šiuo atveju, 168 straipsnyje, pagal kurį:

„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)

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

b)

mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;

c)

mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

d)

mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;

e)

mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

6.

Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje apibrėžti formos reikalavimai siekiant pasinaudoti atskaita, visų pirma reikalavimas, nurodytas a punkte:

„atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a [punkt?] už preki? tiekim? ar paslaug? teikim? jis privalo tur?ti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?;“

B – Nacionalin? teis?

7.

Pagal 2004 m. kovo 11 d. Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymo (Dz. U., Nr. 54, poz. 535; su pakeitimais, toliau – PVM ?statymas) 15 straipsnio 1 dal?:

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

8.

PVM ?statymo 15 straipsnio 2 dalyje apibr?žiama ekonomin?s veiklos s?voka PVM atžvilgiu:

„Ekonomin? veikla apima bet koki? gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikian?io asmens veikl?, ?skaitant gamtinio 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?.“

9.

PVM ?statymo 86 straipsnio 1 dalyje, susijusioje su teise ? atskait?, nustatyta:

„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.“

10.

PVM ?statymo 86 straipsnio 10 dalies 1 punkte nurodyta, kada atsiranda teis? ? atskait?:

„Teis? ? atskait? atsiranda:

1. Pateikiant laikotarpio, kuriuo apmokestinamasis asmuo gavo s?skait? fakt?r? arba muitin?s dokument?, PVM deklaracij? nepažeidžiant 2 ir 4 punkt? ir 11, 12, 16 bei 18 dali?.“

11.

Pagal PVM ?statymo 106 straipsnio 1 dal?:

„15 straipsnyje nurodyti apmokestinamieji asmenys privalo išrašyti pardavim? patvirtinan?i? s?skait? fakt?r?, nuroydamai pardavimo dat?, vieneto kain? be PVM, apmokestinam?j? vert?, mokes?io tarif? ir dyd?, mok?tin? sum? bei duomenis apie apmokestinam?j? asmen? ir pirk?j?, nepažeisdami 2, 4 ir 5 dali? bei 119 straipsnio 10 dalies ir 120 straipsnio 16 dalies.“

12.

Pagal 2004 m. balandžio 27 d. Lenkijos finans? ministro ?sakymo d?l tam tikr? Apyvartos

mokesčio įstatymo nuostatų įgyvendinimo (Dz. U., Nr. 97, poz. 970; su pakeitimais, toliau – įgyvendinimo įsakymas) 8 straipsnio 1 dalies 6 punktą:

„PVM neapmokestinama:

6. Nepiniginiai našai, nešti komercinės ir civilinės teisės reglamentuojamas bendrovės.“

III – Faktinės aplinkybės ir pagrindinė byla

13.

2006 m. gruodžio 22 d. Pawel Józef Granatowicz ir Marcin Michał Wasiewicz kaip bendraturčiai įsigijo atvirą natūraliųjų akmenų karjerą. Sandoris buvo apmokestintas PVM, o sėskaita faktūra tą dieną išrašyta abiem asmenims.

14.

2007 m. balandžio 26 d. notarine forma sudaryta jungtinės veiklos sutartis dėl tikrosios ūkinės bendrijos Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna (toliau – ūkinė bendrija) steigimo, kuriai jos nariai Granatowicz ir Wasiewicz kaip turtinė našė perdavė karjerą. Notaras ūkinei bendrijai išrašė sėskaitą faktūrą už notaro patvirtinto dokumento išdavimą ir su jos steigimu susijusius šešis išrašus.

15.

2007 m. birželio 5 d. ūkinė bendrija registruota registre, o tą pačią dieną birželio 14 d. registruota kaip PVM mokėtoja.

16.

2007 m. birželio mėnesio deklaracijoje ūkinė bendrija atskaitė perkant karjerą ir už notaro paslaugas sumokėtą PVM, kuris sudarė 289718 PLN.

17.

Atlikusios patikrinimą Lenkijos mokesčių institucijos pripažino, kad ūkinės bendrijos pateiktoje deklaracijoje padaryti du pažeidimai. Pirma, nekilnojamojo turto pirkimą patvirtinanti sėskaita faktūra išrašyta bendriniams nariams, o ne ūkinei bendrijai. Antra, su notaro patvirtintu steigimo dokumentu ir šešiais jo išrašais susijusi sėskaita faktūra išduota ūkinei bendrijai, nors teisiškai ji dar nebuvo steigta.

18.

Izby Skarbowej direktorius, išnagrinėjęs ūkinės bendrijos pateiktą skundą dėl Lenkijos mokesčių institucijų sprendimo, patvirtino skundžiamą aktą, remdamasis tais pačiais argumentais.

19.

Paskui ūkinė bendrija pateikė administracinį skundą Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, teismui, kuris taip pat pritarė institucijų motyvams tiek dėl nekilnojamojo turto pirkimo sėskaitos faktūros, tiek dėl su notaro patvirtintu steigimo dokumentu susijusios sėskaitos faktūros.

20.

Ūkinė bendrija dėl šio pirmosios instancijos teismo sprendimo pateikė kasacinį skundą Naczelny

Sąd Administracinis, kuris šiame procese pateikė prejudicinius klausimus.

IV – Prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

21.

2010 m. birželio 4 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo Nacionalinį Sąd Administracinį nutartį pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kurioje pateikti tokie prejudiciniai klausimai:

„1.

Ar, remiantis 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1 su pakeitimais) 9, 168 ir 169 straipsniais, subjektas – bendrosios tikrosios įmonės bendrijos nariai – patyręs išlaidų investicijoms iki įmonės bendrijos formalios registracijos kaip komercinės teisės subjekto ir PVM mokėtojos, gali, registravus bendriją kaip komercinės teisės subjektą ir PVM mokėtoją, pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, susijusį su patirtomis išlaidomis investicijoms, skirtomis įmonės bendrijos vykdomai apmokestinamai veiklai?

2.

Ar ne įmonei bendrijai, bet jos nariams išrašyta sąskaita faktūra, patvirtinanti patirtas išlaidas investicijoms, yra kliūtis pasinaudoti teise atskaityti pirmajame klausime nurodytą su patirtomis išlaidomis investicijoms susijusį PVM?

22.

Be ieškovų pagrindinėje byloje, pastabas taip pat pateikė Lenkijos Respublikos, Vokietijos Federacinės Respublikos ir Graikijos Respublikos vyriausybės bei Komisija.

23.

2011 m. birželio 22 d. vykusiam posėdyje dalyvavo ieškovų ir Lenkijos Respublikos, Prancūzijos Respublikos, Graikijos Respublikos bei Komisijos atstovai.

V – Vertinimas

A – Pirminės pastabos

24.

Teisingumo Teismas jau yra sprendęs šioje byloje keliamą problemą. Kai asmuo atlieka parengiamuosius veiksmus, siekdamas vykdyti ekonominę veiklą, gali būti laikotarpis, kai parengiamieji veiksmai atliekami siekiant vykdyti PVM apmokestinamą veiklą, tačiau dar nėra deklaruotos mokesčio sumos, suteikiantis asmeniui galimybę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM. Siekdamas išspręsti šią problemą Teisingumo Teismas pripažino, kad šie asmenys gali susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM, nors pati ekonominė veikla dar nėra pradėta. Galiausiai remiantis teismo praktika apmokestinamajam asmeniui suteikiama teisė susigrąžinti ekonominės veiklos parengiamuoju laikotarpiu sumokėtą pirkimo PVM. Apmokestinamasis asmuo, kartą susigrąžinęs mokestį, savaime suprantama, daugiau negali jo atskaityti mokestį perkeldamas. Tačiau užtikrinama, kad pirminiuose etapuose sumokėtą pirkimo PVM galima susigrąžinti per kuo trumpesnį laiką.

25.

Tikslinga atkreipti dėmesį į šią ypatybą nuo pat šios išvados pradžios, nes nors Teisingumo Teismas atsižvelgia į dvi skirtingas aplinkybes, t. y., pirma, grąžinimą ir, antra, atskaitą, vis dėlto tai nėra išdėstyta konkrečiai. Savo praktikoje Teisingumo Teismas nurodo dvi priemones susigrąžinti PVM, vartodamas tą pačią sąvoką „atskaita“, kuria panaikinami skirtumai tarp šių dviejų situacijų, o dėl to, galiausiai, gali atsirasti painiava.

26.

Atsižvelgiant į šį skirtumą, kuris būtinas, siekiant pateikti naudingą atsakymą, reikia išnagrinėti du Naczelny Sąd Administracyjny pateiktus prejudicinius klausimus.

B – Pirmasis prejudicinis klausimas

27.

Naczelny Sąd Administracyjny pirmiausia klausia, kas gali pasinaudoti teise į atskaitą tuo atveju, kai įkinų bendrija nori įgyvendinti šią teisę dėl investuoti prekių ir paslaugų, kurių pirkimo PVM sumokėjo būsimi nariai prieš steigdami šią įkinų bendriją.

28.

Paweł Józef Granatowicz ir Marcin Michał Wasiewicz steigdami nekilnojamąjį turtą nebuvo nariai ir bylos dokumentuose taip pat nenurodyta, kad jie veikė kaip nariai. Tačiau sunku paneigti, kad jie abu sudarė sandorą kaip būsimi nariai, t. y. ketindami netrukus įkurti įkinų bendriją, kuri vykdys šio nekilnojamojo turto naudojimo veiklą. Be to, nurodyta ypatybą neatrodo visiškai nepaprasta, nes ją atspindima įprasta ir paplitusi prekybos praktika: vienas ar keli asmenys nusprendžia steigti įmonę, ieško ir neša finansinių priemonių, perka prekių ir paslaugų ir, kai yra esminiai elementai, leidžiantys pradėti veiklą, imasi veiksmų steigti įmonę, kuri turės juridinio asmens statusą ir kuriai bus priskiriami teisiniai santykiai, susiję su įmonės veikla (3). Laikotarpis tarp nekilnojamojo turto pirkimo ir įkinų bendrijos Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna steigimo yra prastas praktikoje. Tai padidina praktinį sprendimo, kurį šioje byloje galiausiai priims Teisingumo Teismas, aktualumą.

29.

Galiausiai, Naczelny Sąd Administracyjny prašymu priimti prejudicinį sprendimą suteikta proga tiksliau kvalifikuoti būsimąjį narį ir įkinų bendrijos statusą sumokėto pirkimo PVM susigrąžinimo atžvilgiu, taip pat nustatyti valstybės narį veiksmų laisvės ribas reglamentuojant santykius tarp šių dviejų subjektų. Atsakant į šį klausimą, žanga bus trumpas Teisingumo Teismo praktikos, visų pirma susijusios su apmokestinamojo asmens samprata pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, aptarimas.

1. Šioje byloje taikytina Teisingumo Teismo praktika

30.

Siekiant atsakyti į šioje byloje pateiktus prejudicinius klausimus, reikia išnagrinėti dvi skirtingas problemas, kurias Teisingumo Teismas jau yra nagrinėjęs. Pirmoji susijusi su teise susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM, kuri suteikiama visiems asmenims, patiriantiems investavimo išlaidas, susijusi su parengiamaisiais ekonominės veiklos, kurią jie vykdys, veiksmais. Antroji susijusi su tuo pačia teise, tačiau tuo atveju, kai ekonominė veikla tęsia ar formaliai pradeda kitas subjektas. Kaip

matysime toliau, n? viena iš ši? dviej? problem? tiksliai neatitinka šioje byloje nurodyto atvejo, ta?iau iš j? išplaukianti doktrina yra svarbi, siekiant naudingai atsakyti ? klausim?.

31.

Pirma, Teisingumo Teismas nusprend?, kas turi teis? susigr?žinti investavimo išlaidas, patirtas per parengiam?j? ekonomin?s veiklos etap?. Byloje Rompelman (4) Teisingumo Teismas, susid?r?s su šia problema, laik?si neformalaus poži?rio ir pripažino, kad dar neprad?j?s ekonomin?s veiklos asmuo, patyr?s investavimo išlaid?, gali prašyti gr?žinti per š? parengiam?j? etap? sumok?t? pirkimo PVM (5). Taigi kalbama apie atvej?, kai apmokestinamasis asmuo nepasikei?ia, iš ties? sutuoktiniai Rompelman patyr? investavimo išlaid?, siekdami v?liau patys naudoti nekilnojam?j? turt?.

32.

Nors Sprendime Rompelman Teisingumo Teismas daug kart? vartoja s?vok? „atskaita“, iš ties? susiduriame su teise susigr?žinti sumok?t? pirkimo PVM, kadangi nekalbama apie atskaitym? iš mok?tino PVM, sudarius sandor? gamybos grandin?je. Priešingai, kaip išd?styta šios išvados 24 ir 25 punktuose, pagal Teisingumo Teism? sutuoktiniams Rompelman suteikiama teis? susigr?žinti sumok?t? pirkimo PVM su s?lyga, kad v?liau, kai ekonomin? veikla bus prad?ta, šis mokestis nebus atskaitomas. Ši išeitis atitinka Direktyvos 2006/112 tiksl?, kadangi apmokestinamajam asmeniui suteikiama galimyb? susigr?žinti sumok?t? pirkimo PVM „nedelsiant“, nebaudžiant d?l to, kad parengiamieji ekonomin?s veiklos veiksmai užtrunka.

33.

Rizika, kad ekonomin? veikla galiausiai nebus prad?ta, n?ra kli?tis šiai išei?iai, kaip tai pripažino Teisingumo Teismas byloje INZO (6). Šioje byloje priimtame sprendime Teisingumo Teismas patvirtino teis? susigr?žinti mokest?, „net jei v?liau jis nusprend? <...> neprad?ti veiklos etapo ir likviduoti bendrov?, taigi d?l numatytos ekonomin?s veiklos nebuvo sudaryta apmokestinam?j? sandori?“ (7). Tiek, kiek asmuo veikia ne kaip galutinis vartotojas, jei ekonomin? veikla nevykdoma d?l nuo jo nepriklausan?i? priežas?i?, ?gyta teis? susigr?žinti sumok?t? pirkimo PVM išlieka.

34.

Teisingumo Teismas pripažino, kad suk?iavimo atveju mokes?i? institucijos turi ištekli? ir priemoni? nustatyti, ar veikla tur?jo tikr?, ar tariam? ekonomin? tiksl?. Pastaruoju atveju, be to, teismo praktikoje pripaž?stama, kad Direktyva 2006/112 valstyb?ms nar?ms suteikiama galimyb? „atgaline data reikalauti gr?žinti atskaitytas sumas, nes šie atskaitymai buvo suteikti remiantis klaidingomis deklaracijomis“ (8).

35.

V?lesniais sprendimais patvirtinta, kad asmuo, atlik?s parengiamuosius veiksmus, susijusius su b?simos ekonomin?s veiklos investavimo išlaidomis, gali susigr?žinti sumok?t? pirkimo PVM. Tai visiškai patvirtina sprendimai bylose Gabalfrija ir kt. (9), Ghent Coal Terminall (10), Breitsohl (11) ir Fini H (12).

36.

Antrasis klausimas, aptartas teismo praktikoje, susij?s su viso turto perleidimo atvejais, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 19 straipsn?, kai turt? perleidus? asmen? pakei?ia asmuo, kuriam perleidžiamas turtas. Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas v?l laik?si neformalaus

požiūrio ir man?, kad reikia vertinti kiekvieną konkretų atvejį, todėl pripažino, kad juridinio asmens statusą turintis subjektas, specialiai sukurtas vykdyti parengiamuosius kapitalo bendrovės veiksmus, gali susigrąžinti patirtą išlaidų pirkimo PVM. Toks sprendimas Teisingumo Teismas priėmė byloje Faxworld (13), suteikdamas galimybę parengiamajam subjektui (Vorgründungsgesellschaft) prašyti grąžinti sumokėtą pirkimo mokestį, nors šio prekes ir paslaugas naudotą vieną kapitalo bendrovę, kuriai jos buvo skirtos.

37.

Sprendimai Rompelman, INZO ir kitose bylose susiję su asmenimis, kurie patys vykdo ekonominę veiklą, kaip nėra šiuo atveju, kadangi šioje byloje, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, apmokestinamasis asmuo pasikeičia. Sprendimas Faxworld taip pat nebūtinai taikytinas šiuo atveju, nes toje byloje buvo perleistas visas turtas, o šioje byloje būsimieji nariai sudarė vieną sandorą dėl vienos prekės. Dėl to, kaip pažymi Prancūzijos Respublikos Vyriausybė, šis atvejis nepatenka į Direktyvos 2006/112 19 straipsnio taikymo sritį.

38.

Vis dėlto minėti sprendimai atspindi Teisingumo Teismo praktikos telos, kuris gali būti pritaikytas tokioje byloje kaip ši. Pagrindinis tikslas yra užtikrinti fiskalinio neutralumo principą. Šis tikslas taip pat patvirtintas Direktyvoje 2006/112: jo esmė užtikrinti, kad PVM liktų toks, koks yra, t. y. netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinamas tik (išimtinai) vartojimas, o ne ekonominės veiklos vykdymas (14). Šiuo tikslu tiek direktyva, tiek Teisingumo Teismas užtikrina, kad asmuo, kuris sumokėjo PVM per gamybos procesą, galėtų susigrąžinti mokestį, kas vyksta, kai jis perkeliamas į kitą gamybos grandinės etapą (15). Dėl to, kad šis mokesčio neutralumo principas PVM srityje yra pagrindinis, kartais reikia nesilaikyti formalizmo: tai patvirtina nuodugnus Direktyvos 2006/112 skaitymas, iš kurio ryškėja, kad kai lyginami du principai, Sąjungos teisės aktų leidėjas pasirenka pirmąjį.

2. Būsimieji nariai kaip apmokestinamieji asmenys pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnį

39.

Visų pirma reikia pažymėti, kad būsimieji nariai ir kinų bendrija yra apmokestinamieji asmenys, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnį. Dėl kinų bendrijos tai nekelia jokios abejonės, nes karjerą eksploatuoja ji. Taigi ji vykdo ekonominę veiklą, pateisinančią apmokestinimą. Tačiau daug sunkiau apmokestinamaisiais asmenimis pripažinti būsimuosius narius, nors, kaip bus paaiškinta toliau, jie taip pat atitinka šio sąlygą.

40.

Iš tiesų tas, kas perka prekes ir šio prekių paslaugas, siekdamas šio pirkimo metu jas perduoti kinei bendrijai, griežtai vertinant nedalyvauja gamybos grandinėje, nes jis nėra nei tas, kuris naudoja šio turtą, nei tas, kuris gauna pajamą sudarydamas sandorą. Būsimas narys yra tik perdavėjas, tam tikras „atsitiktinis“ apmokestinamasis asmuo, kuris tampa ekonominiu veikėju vien dėl to, kad tam tikru laikotarpiu jis yra vienintelis, galintis atstovauti būsimai monei. Šiuo atžvilgiu sprendimas byloje Rompelman netaikytinas šiuo atveju, nes toje byloje pateiktas klausimas susijęs su asmens, kuris dar nepradėjo ekonominės veiklos, bet artimiausiu metu pats jį pradės, situacija (16). Nei byloje Rompelman, nei vėlesnėje teismo praktikoje nebuvo asmens pasikeitimo situacijos, taigi, griežtai kalbant, asmens padėtis šioje byloje nėra tokia pati.

41.

Tačiau akivaizdu, kad minėtos teismo praktikos tikslas būtų siekiamas tiek kai ekonominė veikla jau vykdoma, tiek kai ji tik pradedama, antraip kiltų pavojus, kad mokestis bus taikomas atvejais, sunkiai suderinamais su mokesčio neutralumo principu. Jei bendras narys sumoka PVM už įsigyjamą prekę ir paslaugas, faktiškai skirtas bendrijai, kuri naudos šį turtą, jis arba bendrija turi turėti galimybę nedelsdamas atskaityti sumokėtą pirkimo mokestį, kai jis perkeltas. Svarbu, kad ši galimybė būtų prieinama arba bendram nariui, arba bendrijai, ypač kai laikotarpis tarp tiekimo ir bendrės bendrijos steigimo yra trumpas.

42.

Tai taip pat taikytina tuo atveju, kai bendrovė galiausiai neįsteigiama ar pradėta veikla neužbaigiama, kaip byloje Rompelman. Manau, kad šioje teismo praktikoje nurodyti motyvai taikytini ir atvejui, kai bendras narys perka prekę ar paslaugą, o vėliau bendrės bendrijos neįsteigia dėl pateisinamų priežasčių. Tokiu atveju sprendimas byloje Rompelman valstybės narės pareigoja numatyti būdą įgyvendinti teisę susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM, kuri akivaizdžiai priklauso bendram nariui (17).

43.

Todėl manau, jog, atsižvelgiant į minėtą teismo praktiką, Direktyvos 2006/112 9 straipsnį reikia aiškinti taip, kad bendras narys, įsigijęs prekę ir paslaugą, už kurias jis sumokėjo PVM, yra apmokestinamasis asmuo, net jei įsigyta turint vienintelį tikslą – perduoti turtą vėliau steigta bendrijai, vykdydysiančiai ekonominę veiklą, dėl kurios sudarytas pirkimo sandoris.

3. Teisė atskaitą turintis asmuo ir sąlygos ją pasinaudoti

44.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Naczelny Sąd Administracyjny pateiktą klausimą liktų neatsakyta, jei būtų apsiribojama patvirtinimu, kad bendri nariai yra apmokestinamieji asmenys. Šis statusas yra tik prielaida, kuria remiantis galima pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, nes vis dar tiksliai nenustatyta, kas turi teisę susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM: bendri nariai, bendrija ar bet kuris iš jų.

45.

Išskyrus Prancūzijos Respubliką, valstybės narės pateiktose pastabose laikosi nuomonės, kad susigrąžinti PVM gali tik bendri nariai, kaip mokesčiu apmokestintą prekę ir paslaugą pirkėjai. Tačiau Prancūzijos Respublikos vyriausybė laikosi alternatyvios pozicijos, pagal kurią įgyvendinti teisę susigrąžinti PVM gali arba bendri nariai, arba bendrija, bet tik jei bendri nariai jos negali įgyvendinti pagal nacionalinę teisę. Ieškovų pagrindinis argumentas byloje tvirtina, kad bet kokiu atveju bendrija gali įgyvendinti teisę atskaitą.

46.

Iki šiol teismo praktika šiuo klausimu nėra labai aiški. Situacija, panašiausia į situaciją šioje byloje, nagrinėta minėtoje byloje Faxworld, kurioje Teisingumo Teismas pripažino, kad pagal Vokietijos teisę steigta bendrovė (Vorgründungsgesellschaft), kurios tikslas – atlikti veiksmus, reikalingus kapitalo bendrovei nedelsiant steigti, turi teisę susigrąžinti mokestį (18). Teisingumo Teismas atsakyme griežtai apsiribojęs bylos aplinkybėmis, kad galėtų pritaikyti Direktyvos 2006/112 19 straipsnį, pagal kurį, „jei visas turtas arba jo dalis perduodamas už atlygą ar neatlygintinai, arba perduodamas kaip našas bendrovė, valstybės narės gali laikyti, kad prekių tiekimas nebuvo vykdomas ir kad asmuo, kuriam perduodamas turtas, laikomas turtą perdavusio asmens teisi

per?m?ju“. Byloje Faxworld Vokietijos Federacin? Respublika buvo ?gyvendinusi ši? nuostat? ir tod?l reikalavo, kad teise ? Vorgründungsgesellschaft sumok?to pirkimo PVM atskait? pasinaudot? ?steigta bendrov? (19). Teisingumo Teismas su tuo nesutiko ir pripažino, kad šis subjektas, perduodantis vis? turt? ar jo dal?, turi teis? prašyti gr?žinti mokest? (20).

47.

Ta?iau Sprendimas Faxworld priimtas kitokiomis nei šios bylos aplinkyb?mis. Pirma, byloje Faxworld išaiškinimo klausimai buvo susij? su perleidimo sandoriu, kuriam taikomas Direktyvos 2006/112 19 straipsnis, nors šioje byloje apie „viso ar dalies turto“ perleidim? nekalbama. Šis skirtumas patvirtintas Sprendime Zita Modes (21), kuriame Teisingumo Teismas pripažino, kad vienos prek?s tiekimas, kaip šiuo atveju nekilnojamojo turto perdavimas, nepatenka ? šio 19 straipsnio taikymo srit? (22). Pranc?zijos Respublika teisingai padar? ši? išvad?, kuri? tur?jo galimyb? pateikti per pos?d?.

48.

Taip pat reikia pabr?žti dar vien? skirtum?, palyginti su Sprendimu Faxworld: aplinkyb?, kad Vokietijos teis?je numatytas specialus subjektas, siekiant palengvinti bendrov?s ?steigimo proces?, yra tai, d?l ko taip pat apribojama šio sprendimo taikymo sritis. D?l suk?iavimo pavojaus sistemoje, kuriai b?dingas, taip tariant, nepriekaištingas t?stinumas tarp vieno ir kito asmens, lengviau suteikti teis? susigr?žinti sumok?t? pirkimo PVM pirmajam, nors jis n?ra tas, kuris vykdyt? veikl? (23).

49.

Šiuo atveju aplinkyb?s labai skiriasi nuo aplinkybi? byloje Faxworld. Kaip jau pažym?ta šios išvados 47 punkte, susiduriame ne su viso turto perleidimu, kaip tai suprantama pagal direktyvos 19 straipsn?, nes b?simi nariai ne perleidžia versl?, o ?neša turtin? ?naš?. Be to, ?prastomis aplinkyb?mis, kuriomis taikomas šis straipsnis, yra du skirtingi asmenys, paprastai du atskiri ekonominiai subjektai, ta?iau šiuo atveju yra aiškus veiklos ir apmokestinam?j? asmen? t?stinumas.

50.

Tod?l nors svarbu atsižvelgti ? Sprendim? Faxworld, taip pat reikia pabr?žti esminius abiej? atvej? skirtumus, bent jau kai kalbama apie sprendimo toje byloje taikym? nagrin?jamoje byloje.

51.

Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia konstatuoti, kad atvejis kaip šis, kuris nepatenka ? direktyvos 19 straipsnio taikymo srit?, kai yra b?sim? nari? turtinis ?našas ? ?kin? bendrij? ir net faktinis dviej? subjekt? tapatumas bei ekonomin?s veiklos t?stinumas, pasižymi pakankamomis savyb?mis, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas jam suteikt? special? vertinim?. Ta?iau jau mat?me, kad taip n?ra, nes Direktyvoje 2006/112 aiškus atsakymas nepateikiamas ir jo negalima nustatyti remiantis jos formulute. Šis nutyl?jimas ver?ia daryti išvad?, kad Direktyva 2006/112 paliekama didel? laisv? valstyb?ms nar?ms imtis priemoni?, kurias jos laiko labiausia tinkamomis ir atitinkan?iomis šio reglamentavimo tikslus. Tod?l tikrasis klausimas šioje byloje susij?s ne tiek su nustatymu, kas gali naudotis teise susigr?žinti sumok?t? pirkimo PVM, ta?iau su s?lyg?, kurioms susiklos?ius pagal nacionalin? teis? užtikrinamas naudojimasis šia teise, nustatymu.

52.

Šiuo poži?riu paaiškinama, kod?l šioje byloje pastabas pateikusios valstyb?s nar?s laikosi

priešingą poziciją, iš kurių, be to, matyti galiojančiųjų atitinkamą teisinių sistemų praktikos. Nenuostabu, kad Prancūzijos Respublika palaiko panašią į ieškovų kinų bendrijos poziciją, nes Prancūzijos teisėje numatytas toks sprendimas, kaip per posūdį tai atkreiptų dėmesį šios valstybės narų vyriausybės atstovas (24). Ir Vokietijos Federacinės Respublikos apdairumas, kai ji teigia, kad reikia įvertinti, ar kinų bendrija vykdo kokią nors veiklą iki jos steigimo, yra būdingas valstybei, kurioje yra atskiras subjektas, kaip galbūt jame tai matyti iš bylos Faxworld, kurio specialus statusas turi tokios mokestiniam vertinimui tokiu atveju, kaip šioje byloje (25).

53.

Todėl, mano nuomone, Direktyvos 2006/112 168 straipsnį kartu su šios direktyvos 19 straipsniu reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama valstybei narei tokiu atveju, kaip nagrinjamasis šioje byloje, kai yra faktinis subjektas ir veiklos tapatumas, suteikti teisę atskaitę kinei bendrijai.

54.

Tačiau jei nacionalinėje teisėje tokia galimybė nenumatyta, reikia užtikrinti, kad būsimi nariai galėtų reikalauti nedelsiant grąžinti sumokėtą pirkimo PVM tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip Teisingumo Teismo jau numatyta, be kita ko, minėtose bylose Rompelman, INZO ar Ghent Coal. Priešingu atveju būtų neteisėtai diskriminuojama vien dėl to, kad tas, kuris pradeda veiklą, siekia netrukus po to ją formalizuoti, steigdamas kinų bendriją.

55.

Jeigu valstybės narų pasirenka teisę PVM atskaitę suteikti kinei bendrijai, savaime suprantama, šiai galimybei turi būti taikomos sąlygos, nes nešdami turtinę naštą būsimi nariai perkeltą sumokėtą pirkimo PVM kinei bendrijai, ir tai atsispindi buhalterinėje apskaitoje. Šia sąlyga, kuria siekiama užkirsti kelią sukčiavimui, kai tarp būsimų narių ir kinų bendrijos yra beveik visiškas tapatumas, kuris taip pat matyti iš atsakomybės, kuri tenka tokiai kinei bendrijai, kaip nagrinjamajai šioje byloje, ir kai yra aiškus ekonominės veiklos tęstinumas, niekaip negali būti trukdoma valstybės narų leisti kinei bendrijai atskaityti PVM.

56.

Kitaip yra tada, kai valstybės narų pasirenka, kaip, atrodo, yra Lenkijos Respublikos atveju, nesuteikti kinei bendrijai teisę atskaitę, numatytos Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje (26). Šiuo atveju, kaip nurodžiau šios išvados 53 punkte, būsimiems nariams turi būti užtikrinama galimybė susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM, pasinaudojant atskaita ar grąžinimu, atsižvelgiant į tai, ar yra vienas, ar kitas iš toliau nurodytų atvejų.

57.

Pirma, gali būti, kad būsimi nariai prieš steigdami kinų bendriją iš tikrųjų vykdo apmokestinamąją ekonominę veiklą. Šiuo atveju PVM natūraliai perkeliamas į kitą gamybos grandinės etapą: tai vyksta perkant nekilnojamąjį turtą ar netrukus po to, jeigu išteklių jau ekonomiškai naudojami. Būsimi nariai šiuo atveju veikia kaip tikri kio subjektai ir, žinoma, turi teisę atskaitę, kurią jie gyvendina pateikdami periodines deklaracijas, nors kinų bendrijos steigimo procesas tebevyksta.

58.

Antra, ir, atrodo, taip yra šiuo atveju, būsimi nariai gali laukti, kol steigs kinų bendriją, kad faktiškai pradėtų ekonominę veiklą. Šiuo atveju nekalbama nei apie pajamas, nei apie PVM perkėlimą, tačiau kalbama apie parengiamuosius veiksmus, siekiant sukurti gamybinę veiklą,

kurie, Teisingumo Teismo nuomone, atitinka ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112 (27). Tai aiškiai atsispindi Sprendime INZO, pripažįstant, kad kai įmonė patvirtina ketinanti pradėti ekonominę veiklą, kurią vykdant sudaromi PVM apmokestinami sandoriai, parengiamojo veiksmo atlikimas, kaip šiuo atveju numatytos veiklos pelningumo tyrimas, „gali būti laikomas ekonomine veikla, <...> kaip tai suprantama pagal direktyvą, net jei šio tyrimo tikslas yra išnagrinėti, kiek numatyta ekonominę veiklą yra pelninga“ (28). Anot Teisingumo Teismo, už pelningumo tyrimą sumokėtas PVM turi būti grąžintas apmokestinamajam asmeniui, „net jei vėliau, atsižvelgdamas į šio tyrimo rezultatus, jis nusprendžia nepradėti veiklos etapo ir įmonę likviduoti, taigi dėl numatytos ekonominės veiklos apmokestinamąjį sandorį nesudaryta“ (29).

59.

Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad išimtiniais atvejais, kai nebuvo gamybinės veiklos, todėl sumokėtas pirkimo PVM nebuvo perkeltas, yra teisė susigrąžinti mokesť. Techniškai, kaip jau minėjau šios išvados 32 punkte, būtų kalbama apie teisę susigrąžinti, o ne apie teisę atskaityti PVM, tačiau Teisingumo Teismas, aiškindamas Direktyvos 2006/112 9 ir 168 straipsnius, vartoja sąvoką atskaita, nes šioje direktyvoje nėra kitos aiškos nuostatos, skirtos mokesčio neutralumo principui užtikrinti.

60.

Tikroji priežastis, pateisinanti šį sprendimą, yra jos pagrindumas, taip pat atskleistas minėtame Sprendime INZO. Tame sprendime Teisingumo Teismas pažymėjo, kad jei tokia pati investavimo veikla mokesčio atžvilgiu būtų vertinama skirtingai, išskiriant įmones, kurios jau sudarė PVM apmokestinamus sandorius, ir tas, kurios investuodamos ketina pradėti veiklą, kurią vykdant ateityje bus sudaromi apmokestinamieji sandoriai, „atsirastų neteisėtas skirtumas tarp šių įmonių, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausytų nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne“ (30).

61.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, būtina, kad pradedantiesiems parengiamąjį ir su investicijomis susijusią veiklą, kaip būtų simpatiška atveju šioje byloje, būtų suteiktas materialinis ir procesinis būdas, tinkamas į teisę susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM užtikrinti.

62.

Per posėdį tiek Lenkijos vyriausybė, tiek įkinų bendrija sutiko, kad būtų simpatiški nariai pagal Lenkijos teisę neturi teisės susigrąžinti mokesčio, nes įnašas į įkinų bendriją nekilnojamuoju turtu yra neapmokestinamas sandoris. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šiomis aplinkybėmis dėl to, kad sandoris neapmokestinamas, būtų simpatiški nariai ir įkinų bendrijos atžvilgiu susiklostę situacija, dėl kurios sunkiau ar neįmanoma susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM.

63.

Kaip šioje byloje pripažino kai kurios valstybės, aišku, kad būtų simpatiškiems nariams leidžiant susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM tokiu atveju kaip aprašytasis kyla sukčiavimo pavojus, nes susigrąžinimo įgyvendinimo sąlygos yra pernelyg lanksčios. Tačiau kalbama apie labai specifinį atvejį, kai du būtų simpatiški nariai įneša nekilnojamąjį turtą į įkinų bendriją (31), sudarytą tik iš dviejų minėtų narių, vykdydysiančių ekonominę veiklą, kuriai įsigytos PVM apmokestintos prekės. Situacija yra taip susijusi su tam tikromis aplinkybėmis ir patikrinama, turint omenyje kovą su sukčiavimu,

kad valstybės narė sunkiai nepastebėtų bėsimieji nariai ar kinas bendrijos piktnaudžiavimo. Be to, kaip byloje, kuriose priimti Rompelman, INZO ir kiti minėti sprendimai, Teisingumo Teismas šiais atvejais laikosi nuomonės, kad jeigu vykdytos formalios sąlygos leidžia konstatuoti, jog ekonominė veikla pradėta, negali būti reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo rodytų, jog jo elgesys teisėtas, tačiau nacionalinės mokesčių institucijos turi reikalingas priemones nustatyti, ar tokiais atvejais, kaip šioje byloje, sukaujami (32).

64.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad Direktyvos 2006/112 9 ir 168 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais valstybei narei nedraudžiama konkrečiomis aplinkybomis, kaip antai nagrinėjamos šioje byloje, kai du fiziniai asmenys kaip bėsimieji nariai perka nekilnojamąjį turtą, kurį perduoda kaip turtiną naštą kinei bendrijai, steigtai po sigijimo ir sudarytai iš šių dviejų narių, suteikti kinei bendrijai teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM.

65.

Tačiau jei valstybės narės atmeta šią galimybę, Direktyva 2006/112 draudžiama tai, kad bėsimieji nariai negalėtų prašyti grąžinti sumokėtą pirkimo PVM. Šiomis aplinkybomis nacionalinės institucijos turi užtikrinti reikalingas sąlygas, kad bėsimieji nariai galėtų gyvendinti teisę susigrąžinti materialinėmis ir procedūrinėmis sąlygomis, dėl kurių pasinaudojimas šia teise netampa pernelyg sudėtingas ir atitinka mokesčio neutralumo principą.

C – Antrasis prejudicinis klausimas

66.

Kai nustatyta, kas gali susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM, reikia aptarti antrąjį klausimą, pateiktą Naczelný Sąd Administracyjny, susijusį su sąskaitomis faktromis, išrašytomis už prekes ir paslaugas, dėl kurių vyksta ginčas. Kaip nurodyta bylos dokumentuose, sąskaita faktura perkant nekilnojamąjį turtą išrašyta bėsimiesiems nariams, o sąskaita faktura už notaro paslaugas išrašyta kinei bendrijai, tačiau joje nurodyta data yra ankstesnė nei bendrijos steigimo data.

67.

Kaip žinoma, nustatyta teisė atskaitai, numatytos Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje, sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo turi turėti sąskaitą fakturą. To reikalaujama pagal direktyvos 178 straipsnio a punktą ir šios direktyvos 220 straipsnio 1 dalį, kuriuose nustatyta, kad kai apmokestinamasis asmuo tiekia bet kokias prekes ar teikia bet kokias paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui, turi būti išrašoma sąskaita faktura. Be kitų privalomų rekvizitų, sąskaitoje fakturoje pagal Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 5 dalį yra „apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas sigyjančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas.“

68.

Kaip pažymėjo šalys pagrindinėje byloje bei įvairios valstybės procese Teisingumo Teisme, šis teismas minėtas Direktyvos 2006/112 nuostatas aiškino gana lanksčiai. Tačiau jo tikslas užtikrinti, kad bet kuris apmokestinamasis asmuo, sumokėjęs PVM, galėtų jį atskaityti. Jei valstybės narė nustato priemones, dėl kurių išrašyti ir pateikti sąskaitas fakturas tampa pernelyg sudėtinga, rizikuojama trukdyti pasinaudoti atskaita ar net neįmanoma to padaryti; tai tiesiogiai prieštarautų Direktyva 2006/112 siekiamiems tikslams. Todėl savo praktikoje Teisingumo Teismas tokiais atvejais taikė proporcingumo principą ir daugelį kartų nurodė, kad „atitinkamos valstybės narės

nustatyti formalūs reikalavimai, kurių turi laikytis apmokestinamasis asmuo, kad galėtų įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, negali viršyti to, kas griežtai būtina, siekiant patikrinti, ar atvirkštinio apmokestinimo procedūra pritaikyta teisingai“ (33).

69.

Tai požiūris, kurio Teisingumo Teismas laikosi, apribodamas valstybių narių veiksmų laisvę ir galimybes reikalauti, kad sąskaitose faktūrose būtų nurodyti papildomi rekvizitai be tų, kurie numatyti direktyvoje (34). Teisingumo Teismas taip pat mano, kad sąskaitas faktūras, kuriose yra klaidų ar praleidimų, kuriuos galima ištaisyti, apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybes ištaisyti, prieš atsisakant jam suteikti teisę į atskaitą (35). Galiausiai, valstybės narės negali dangstyti formalumais, susijusiais su sąskaitų faktūrų išrašymo tvarka, siekdamos, kad taptų sunkiau įgyvendinti teisę į atskaitą, ir taip pakenkti mokesčio neutralumo principui, apmokestinant ekonominę veiklą, o ne galutinę vartojimą.

70.

Atsižvelgiant į šias teisės normas ir teismo praktiką, galima aptarti atsakymų į antrąjį Naczelny Sąd Administracyjny pateiktą klausimą, kuris turi atitikti tą pačią schemą, jau nurodytą kalbant apie pirmąjį klausimą. Todėl reikia svarstyti atskiriant dvi skirtingas situacijas: kai valstybės narė pasirenka suteikti teisę į atskaitą įkinei bendrijai ir kai būsimi nariai gali reikalauti grąžinti sumokėtą pirkimo PVM.

71.

Pirma, jeigu pagal nacionalinę teisę įkinei bendrija gali atskaityti PVM, akivaizdu, kad buvo siekiama palengvinti veiksmo įgyvendinimą ir nesukelti papildomų išlaidų, taip pat kad valstybės laikosi nuomonės, jog kovos su sukčiavimu atžvilgiu bet koks nusizengimas bus nustatytas įprastomis mokesčio patikrinimo ar stebėsenos priemonėmis. Visi teisiniai santykiai ir dokumentai, susiję su subjekto pasikeitimu, įskaitant, žinoma, sąskaitas faktūras, automatiškai perleidžiami.

72.

Perleidimo atveju reikalavimas, kad teisės perėmėjas apmokestinamasis asmuo pateiktų savo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą ar, kas reikštų tą patį, atsisakymas priimti sąskaitą faktūrą, nes ji išrašyta perleidusiam apmokestinamajam asmeniui, prilygtų sudėtingos sąlygos, kurios galbūt net neįmanoma vykdyti, nustatymui. Toks rezultatas būtų nesuderinamas su Teisingumo Teismo, kuris daugelį kartų nurodė, kad „kai mokesčių administratorius turi reikalingus duomenis nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo kaip atitinkamas paslaugų gavėjas turi sumokėti PVM, jis negali nustatyti, kiek tai susiję su minėto apmokestinamojo asmens teise atskaityti šį PVM, papildomą sąlygą, galinčią sukliudyti įgyvendinti šią teisę“, praktika (36). Taip būtų būtą šios bylos atveju, nes teisių perleidimu įkinei bendrijai, kuris nebūtų taikomas sąskaitai faktūrai, perkant nekilnojamąjį turtą išrašytai būsimiems nariams, būtų netiesiogiai paneigta teisė į atskaitą.

73.

A fortiori akivaizdu, kad sąskaitą faktūrą, išrašytą įkinei bendrijai, tačiau ankstesne data nei bendrija steigta, turi būti galima ištaisyti išrašant būsimiems nariams, kad nebūtų galima remtis šia aplinkybe, siekiant nepripažinti įkinės bendrijos teisės į PVM atskaitą.

74.

Antra, jei pagal valstybės narės teisę įkinei bendrijai nesuteikiama teisė į PVM atskaitą, tačiau

teis? susigr?žinti suteikiama b?simiems nariams, pirmoji s?skaita fakt?ra, susijusi su karjero pirkimu, Direktyvos 2006/112 atžvilgiu nesukelt? jokios problemos, nes s?skaita fakt?ra išrašyta jiems. Kalbant apie s?skait? fakt?r?, išrašyt? už ?kin?s bendrijos ?steigim?, remiantis Komisijos išd?stytais argumentais ir kaip pamin?jau pirmesniame šios išvados punkte, dokument? reikt? ištaisyti, nes akivaizdu, kad s?skaitos fakt?ros išrašymas ?kinei bendrijai prieš jos ?steigim? – tai aplinkyb?, pateisinanti ištaisym?, taigi ir teis?s susigr?žinti sumok?t? pirkimo PVM ?gyvendinim?.

75.

Tod?l jeigu konkre?iomis aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamos šioje byloje, nacionalin?s teis?s sistemoje numatyta PVM atskaita ?kinei bendrijai ar šio mokes?io gr?žinimas b?simiems nariams, valstyb? nar? negali nustatyti s?lyg?, ?skaitant susijusį su s?skait? fakt?r? išrašymu ir pateikimu, d?l kurio tapt? ne?manoma susigr?žinti sumok?t? pirkimo PVM. Nacionalin?s institucijos gali taikyti proporcingas ir b?tinas priemones, siekdamos Direktyvos 2006/112 tiksl?, be kita ko, kaip Teisingumo Teismas neseniai nurod?, s?skait? fakt?r? ištaisym? (37).

76.

Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, si?lau Teisingumo Teismui ? antr?j? prejudicin? klausim? atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkt? kartu su 168 straipsniu reikia aiškinti taip, jog jais draudžiami teis?s aktai ar nacionalin? praktika, kuriais konkre?iomis aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamomis šioje byloje, neleidžiama susigr?žinti sumok?to pirkimo PVM:

a)

?kinei bendrijai PVM atskaitos atveju, kai s?skaita fakt?ra išrašyta b?simiems nariams ar ?kinei bendrijai, ta?iau ankstesne nei jos ?steigimo data;

b)

arba b?simiems nariams PVM gr?žinimo atveju, kai s?skaita fakt?ra išrašyta ?kinei bendrijai ankstesne nei jos ?steigimo data.

VI – Išvada

77.

Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, si?lau Teisingumo Teismui ? Naczelny S?d Administracyjny pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

„1.

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 9 ir 168 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais valstybei narei nedraudžiama konkre?iomis aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamomis šioje byloje, kai du fiziniai asmenys kaip b?simi nariai perka nekilnojam?j? turt?, kur? perduoda kaip turtin? ?naš? ?kinei bendrijai, ?steigtai po ?sigijimo ir sudarytai iš ši? dviej? nari?, suteikti ?kinei bendrijai teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM.

Jeigu valstybė narė nenumato šios galimybės, Direktyva 2006/112 draudžiama, kad būsimi nariai negalėtų prašyti grąžinti sumokėto pirkimo PVM. Šiomis aplinkybėmis nacionalinės institucijos turi užtikrinti reikalingas sąlygas, kad būsimi nariai galėtų įgyvendinti teisę susigrąžinti materialines ir procedūrines sąlygomis, dėl kurių pasinaudojimas šia teise netampa pernelyg sudėtingas ir atitinka mokesčio neutralumo principą.

2.

Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą kartu su 168 straipsniu reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami teisės aktai ar nacionalinė praktika, kuriais konkrečiomis aplinkybėmis, kaip antai nagrinjamomis šioje byloje, neleidžiama susigrąžinti sumokėto pirkimo PVM:

a)

Ųkinei bendrijai PVM atskaitos atveju, kai sŲskaita faktŲra išrašyta bŲsimiems nariams ar Ųkinei bendrijai, taŲiau ankstesne nei jos Ųsteigimo data;

b)

arba bŲsimiems nariams PVM grŲžinimo atveju, kai sŲskaita faktŲra išrašyta Ųkinei bendrijai ankstesne nei jos Ųsteigimo data.

(1) Originalo kalba: ispanŲ.

(2) 2006 m. lapkriŲio 28 d. direktyva (OL L 347, p. 1)

(3) E. Abella Poblet, Manual del IVA, 3-iasis leidimas, La Ley, 2006, p. 150 ir paskesni.

(4) 1985 m. vasario 14 d. sprendimas (268/83, Rink. p. 655).

(5) Ten pat, 23 ir 24 punktai.

(6) 1996 m. vasario 29 d. sprendimas (C-110/94, Rink. p. I-857).

(7) Ten pat, 22 punktas.

(8) Ten pat, 24 punktas.

(9) 2000 m. kovo 21 d. sprendimas (C-110/98-C-147/98, Rink. p. I-1577).

(10) 1998 m. sausio 15 d. sprendimas (C-37/95, Rink. p. I-1).

(11) 2000 m. birŲelio 8 d. sprendimas (C-400/98, Rink. p. I-4321).

(12) 2005 m. kovo 3 d. sprendimas (C-32/03, Rink. p. I-1599).

(13) 2004 m. balandŲio 29 d. sprendimas (C-137/02, Rink. p. I-5547).

(14) Ųr. Direktyvos 2006/112 5, 7, 13 ir 30 konstatuojamŲsias dalis.

(15) Teisingumo Teismas ŲiŲ idŲjŲ išreiŲkia savo praktikoje Ųtvirtinta formulę, pagal kuriŲ PVM neutralumas atsispindi atskaitos sistemoje, kuria „siekiama visiŲškai atleisti verslininkŲ nuo vykdant bet kokiŲ ekonominŲ veiklŲ mokŲtino ar sumokŲto PVM naŲtos. TodŲl bendra PVM sistema Ųžtikrinamas visiŲškas neutralumas apmokestinant bet kokiŲ ekonominŲ veiklŲ, neatsiŲvelgiant Ų

šios veiklos tiksl? ar rezultat?, su s?lyga, kad ši veikla pati yra apmokestinama PVM“. Žr., be kita ko, min?t? sprendim? Rompelman 19 punkt?; Ghent Coal Terminal 15 punkt?; Gabalfrisa ir kt. 44 punkt?; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo Midland Bank (C-98/98, Rink. p. I-4177) 19 punkt? ir min?to Sprendimo Fini H 25 punkt?.

(16) Min?to Sprendimo Rompelman 23 ir 24 punktai.

(17) Savo išvadoje, pateiktoje min?toje byloje Breitsohl, generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer tvirtina, kad „gali b?ti teigiama a fortiori, jog pa?iu šiuo principu draudžiama diskriminuoti pastar?sias ?mones d?l laiko, kada jos kreip?si d?l mokes?io atskaitos – prieš ar po to, kai patvirtinta, kad numatyta ekonomin? veikla nebus vykdoma, arba d?l to, ar prašant šios atskaitos mokes?i? administratorius joms formaliai yra suteik?s PVM mok?toj? status?, ar ne“ (47 punktas).

(18) Žr. šiuo klausimu F. Klenk, (leid.) O. Sölch ir K. Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Beck, 2003, 482 punkt? ir kt.

(19) Min?to Sprendimo Faxworld 35 punktas.

(20) Ten pat, 41 ir 42 punktai.

(21) 2003 m. lapkri?io 27 d. sprendimas (C-497/01, Rink. p. I-14393).

(22) Ten pat, 40 punktas.

(23) Pažym?tina, kad Teisingumo Teismo priimtas sprendimas iš pirmo žvilgsnio nesutampa su 2001 m. vasario 22 d. Sprendimu Abbey National (C-408/98, Rink. p. I-1361), nors abi bylos susijusios su direktyvos 19 straipsniu. Kaip generalinis advokatas F. G. Jacobs nurod? 2003 m. spalio 23 d. pateiktoje išvadoje byloje Faxworld (min?tas sprendimas), skirtumas tarp dviej? atvej? susij?s su kiekvienos bylos nacionalin?s teis?s aktais ir ?vykdyt? sandori? pob?džiu. Teisingumo Teismas laik?si šio išaiškinimo, ypa? atkreipdamas d?mes? ? bylos Faxworld„ypatybes“ (žr. min?to Sprendimo Faxworld 42 punkt?).

(24) Šiuo klausimu žr. 1980 m. balandžio 30 d. Valstyb?s tarybos sprendim? Nr. 15506.

(25) Šiuo klausimu žr. min?tos generalinio advokato F. G. Jacobs išvados 19–24 punktus.

(26) Lenkijos vyriausyb? ir ?kin?s bendrijos atstovas bei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurod?, kad taip numatyta Lenkijos teis?s sistemoje.

(27) Žr. min?t? Sprendim? Rompelman.

(28) Min?to Sprendimo INZO 18 punktas.

(29) Min?to Sprendimo INZO 20 punktas (pasvyruoju šriftu išskirta autoriaus).

(30) Min?to Sprendimo INZO 22 punktas.

(31) Pagal Lenkijos vyriausyb?s ir ?kin?s bendrijos atstovo pateikt? informacij? Lenkijos teis?je numatyta tikroji ?kin? bendrija yra ?mon?, kurios atsakomyb? padalyta tarp ?kin?s bendrijos ir nari? turto, nors pastarieji yra atsakingi tik subsidiariai.

(32) „Jeigu mokesčių institucija pripažintų, kad teise ? atskaitų buvo pasinaudota sukčiaujant arba piktnaudžiaujant, ji galėtų atgaline data prašyti grąžinti atskaitytas sumas“ (minuto Sprendimo Fini H 33 punktas, kuriame pateikiama nuoroda ? minuto Sprendimo Rompelman 24 punktų; minuto Sprendimo INZO 24 punktų ir minuto Sprendimo Gabalfrisa ir kt. 46 punktų).

(33) 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo Bockemühl (C-90/02, Rink. p. I-3303) 50 punktas; 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo Uszodaépít (C-392/09, Rink. p. I-8791) 38 punktas, 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo Ecotrade (C-95/07 ir C-96/07, Rink. p. I-3457) 50 punktas ir 2011 m. liepos 28 d. Sprendimo Komisija prieš Vengriją (C-274/10, Rink. p. I-7289) 43 punktas.

(34) Minuto Sprendimo Bockemühl 51 punktas; 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo HE (C-25/03, Rink. p. I-3123) 78–82 punktai ir minuto Sprendimo Ecotrade 64 punktas.

(35) 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rink. p. I-7467) 43 ir 44 punktai.

(36) Minuto Sprendimo Bockemühl 51 punktas.

(37) Minuto Sprendimo Pannon 44 punktas.