TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 22 d.*

Byloje C-438/09

dėl *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,

* Proceso kalba: lenkų.

generalinis advokatas P. Mengozzi,
posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

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

išnagrinėjęs 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

Sprendimą

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 dalių 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 atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>“

4 Šios direktyvos 4 straipsnyje nustatoma:

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

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekiautojų 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 pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla <...>

<...>“

5 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį:

„1. Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jam reikia sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą šalies teritorijoje už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<…>

6. Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas. Pridėtinės vertės mokestis jokiais atvejais negali būti

atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams.

Kol aukščiau minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu.

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkte numatoma:

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

a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą <...>“

7 Pagal direktyvos 22 straipsnio 1 dalį:

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

<…>

c) Valstybės narės imasi būtinų priemonių, kad pagal individualų numerį būtų galima identifikuoti:

— kiekvieną apmokestinamąjį asmenį <...>, kuris atitinkamos šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, suteikiančias jam teisę į atskaitą, išskyrus atvejus, kai teikiamos paslaugos, už kurių teikimą mokestį turi mokėti tik klientas arba gavėjas <…>“

8 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies tekstas yra toks:

„a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą faktūrą <...> kiekvienam <...> paslaugų teikimo kitam apmokestinamajam asmeniui atvejui <...>

b) Nukrypstant nuo konkrečių priemonių, nustatytų šia direktyva, tik toliau išvardyti duomenys turi būti nurodyti PVM tikslais, išrašant sąskaitas faktūras 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 būtinomis 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 aplinkybėms, 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 sąskaitos faktūros nesuteikia pagrindo atskaityti pirkimo PVM bei grąžinti mokesčio skirtumą arba pirkimo mokestį, kai pardavimą patvirtina neegzistuojančio arba teisės išrašyti sąskaitas faktūras neturinčio subjekto išrašytos sąskaitos 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 sąskaita faktūra“ pažymėtas sąskaitas.

13 Šio įsakymo 48 straipsnio 4 dalies 1 punkto a papunktyje numatoma, kad jei prekių ar paslaugų pardavimas patvirtinamas sąskaitomis faktūromis, kurias išrašė neegzistuojantis arba teisės išrašyti sąskaitas 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 įmonės *Dan-Trak* savininkas. 2004–2006 m. įmonės *Artem-Studio* vadovas M. Płacek jai suteikė keletą komercinių apmokestinamų paslaugų. Tačiau jis neįvykdė pareigos registruotis PVM registre ir neapskaitė šio mokesčio, nors ir išrašė sąskaitas faktūras, patvirtinančias jo suteiktas paslaugas, kuriose buvo nurodytas mokėtinas PVM.

15 2007 m. kovo 23 d. sprendimu *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, nekvestionuodamas šių paslaugų suteikimo fakto, atsisakė B. J. Dankowski pripažinti teisę į pirkimo PVM, nurodyto M. Płacek išrašytose sąskaitose faktūrose, atskaitą.

16 Sprendimo motyvuojamoje dalyje jis nurodė, kad ginčijamas sąskaitas faktūras išrašęs asmuo nebuvo registruotas kaip PVM mokėtojas, o neįvykdžius taikytinose nacionalinėse teisės normose numatytos registravimosi pareigos, šio subjekto išrašytos sąskaitos faktūros nesuteikia pagrindo atskaityti pirkimo PVM.

17 Tada B. J. Dankowski dėl šio sprendimo padavė skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi* (Lodzės vaivadijos administracinis teismas). Grįsdamas savo skundą B. J. Dankowski, be kita ko, tvirtino, kad subjekto registravimas kaip PVM mokėtojo yra tik techninis veiksmas, kuris negali turėti įtakos teisei atskaityti pirkimo mokestį.

18 2007 m. gruodžio 4 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi* skundą atmetė.

19 *Naczelny Sąd Administracyjny* paduotame kasaciniame skunde B. J. Dankowski, be kita ko, teigė, kad Lenkijos teisės nuostatos buvo taikomos nesilaikant Bendrijos teisės ir kad sprendime buvo klaidingai išaiškinta Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalis.

20 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Bendrijos [PVM] sistemos principai ir visų pirma Šeštosios Tarybos direktyvos <...> 17 straipsnio 6 dalis nedraudžia valstybės narės reglamentavimo, pagal kurį apmokestinamasis asmuo neįgyja teisės atskaityti mokestį, nurodytą PVM sąskaitoje faktūroje, kurią išrašė į PVM mokėtojų sąrašą neįtrauktas subjektas?

2. Ar atsakymui į pirmąjį klausimą reikšminga, jog:

a) neabejotina, kad PVM sąskaitoje faktūroje nurodyti sandoriai apmokestinami PVM ir kad jie iš tikrųjų buvo įgyvendinti;

b) sąskaitoje buvo nurodyti visi pagal Bendrijos teisę reikalaujami duomenys;

c) apmokestinamojo asmens teisės atskaityti mokestį, nurodytą sąskaitoje, kurią išrašė neregistruotas subjektas, apribojimas nacionalinėje sistemoje galiojo iki Lenkijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą?

3. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą priklauso nuo papildomų kriterijų (pavyzdžiui, įrodymo, kad apmokestinamasis asmuo veikė sąžiningai)?“

Dėl prejudicinių klausimų

21 Trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagrindinės bylos aplinkybėmis ir atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktą ir 22 straipsnio 3 dalies b punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, sumokėtą nuo kito apmokestinamojo asmens, kuris nėra registruotas kaip PVM mokėtojas, suteiktų paslaugų, o jei taip, ar ši direktyva draudžia nacionalinės teisės nuostatą, kuri neleidžia atskaityti mokesčio, jei paslaugas suteikė toks asmuo.

Dėl pirmos prejudicinių klausimų dalies

22 Visų pirma reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 17–20 straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudėtinė 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 Teise į atskaitą naudojamasi iš karto visų pirkimo sandoriams tenkančių 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 vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto 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 minėto 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 į atskaitą atsiradimo sąlygos, nurodytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje.

27 Kalbant apie teisės į 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 atvejo.

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 mokestinis numeris, kurį Lenkijos mokesčių institucijos ūkio subjektams suteikia *ex officio*, neatsižvelgdamos į tai, ar jie padavė registravimo paraišką.

30 Nors šioje nuostatoje minimas PVM identifikavimo numeris, manytina, kad šiuo atveju priskiriamas identifikacinis mokestinis 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 suteiktų 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 neįvykdė šios pareigos, negali iš kito apmokestinamojo asmens atimti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi suteiktos teisės į atskaitą.

34 Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalyje kalbama tik apie apmokestinamųjų asmenų pareigą pranešti, kada jų veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi, tačiau ji valstybėms narėms neleidžia perkelti teisės į atskaitą įgyvendinimo tuo atveju, jei nepateikiamas toks pranešimas, iki to momento, kada realiai pradedami vykdyti apmokestinamieji sandoriai, ar atimti iš apmokestinamojo asmens galimybę šią teisę įgyvendinti (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-10385, 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 papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi šia teise 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 *Uszodaépítö*, C-392/09, Rink. p. I-8791, 40 punktą).

36 Tai, kad paslaugų teikėjas galbūt neįvykdė Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalyje numatytos pareigos, negali iš paslaugų gavėjo atimti teisės į 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 sukčiavimui. 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 į PVM atskaitą, kuri yra esminis bendros PVM sistemos, įtvirtintos 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, suteiktų paslaugų, kai jų 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 suteiktų paslaugų pobūdį.

Dėl antros prejudicinių klausimų dalies

39 Kadangi pagal Šeštąją direktyvą ieškovas pagrindinėje byloje turi teisę į 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, paslaugų 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 punktą bei minėto Sprendimo *X Holding ir Oracle Nederland*, C-538/08 ir C-33/09, Rink. p. I-3129, 38 punktą).

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-8811, 23 punktą).

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 punktą ir minėto Sprendimo *Oasis East* 24 punktą).

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 įstojus 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 punktas).

44 Siekiant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies ir nurodytos teismo praktikos atžvilgiu įvertinti pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas, reikia konstatuoti, kad šios nuostatos yra bendro pobūdžio priemonė, kuri neleidžia atskaityti pirkimo PVM sandorio, atlikto apmokestinamojo asmens, kuris neįvykdė 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 apribojimų, bendrai taikytinų visoms išlaidoms, susijusioms su prekių ar paslaugų 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 punktas).

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, suteiktų paslaugų, kai jų 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 suteiktų paslaugų 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, paslaugų teikėjui, sumokėto pridėtinės vertės mokesčio, jei pastarasis nėra registruotas kaip šio mokesčio mokėtojas.**

Parašai.