TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. kovo 1 d.*

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — 9, 168, 169 ir 178 straipsniai — Sudarant sandorius, skirtus suplanuotai ekonominei veiklai įgyvendinti, sumokėto pirkimo mokesčio atskaita — Ūkinės bendrijos narių perkama žemė — Prieš ūkinės bendrijos, prašančios suteikti teisę į atskaitą, įregistravimą 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. Wąsiewicz, spółka jawna

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį 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 rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. birželio 22 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos C. Blaschke,

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

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

* Proceso kalba: lenkų.

— 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 ūkinės bendrijos *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna* (toliau – *Polski Trawertyn*) bei jos narių P. J. Granatowicz bei M. M. Wąsiewicz (toliau – nariai) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* (Poznanės mokesčių inspekcijos direktorius) ginčą dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto už tam tikrus sandorius, sudarytus prieš įregistruojant ūkinę 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) mokėtiną ar sumokėtą 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, ribų 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 įsigyjantis asmuo yra įsisteigęs už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai yra tiesiogiai susiję su prekėmis, kurios skirtos eksportuoti už Bendrijos ribų.“

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 jų nustatytomis sąlygomis.“

8 Direktyvos 2006/112 220 straipsnyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo, arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai, išrašytų sąskaitą faktūrą, kai:

1) jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

2) buvo tiekiamos prekės, kaip nurodyta 33 straipsnyje;

3) buvo tiekiamos prekės 138 straipsnyje nustatytomis sąlygomis;

4) buvo atliktas išankstinis mokėjimas į jo sąskaitą prieš atliekant 1, 2 ir 3 punktuose nurodytą prekių tiekimą;

5) kitas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo sumokėjo jam avansą nepasibaigus paslaugų teikimui.“

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

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

1) išrašymo data;

<…>

4) 214 straipsnyje nurodytas prekes ar paslaugas įsigijančio asmens PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo gavo tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, už kurias jam tenka prievolė sumokėti PVM, arba gavo tiekiamas prekes kaip nurodyta 138 straipsnyje;

5) apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas;

<…>“

10 Pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Nacionalinės teisės aktai

11 2004 m. kovo 11 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz. U., Nr. 54, poz. 535, toliau – PVM įstatymas) redakcijos, taikytinos aplinkybėms pagrindinėje 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 nurodytą ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslą ar rezultatą.

2. Ekonominė veikla apima bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, įskaitant gamtinių resursų gavybą, žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų atstovų veiklą, net kai veiksmai buvo atlikti vieną kartą tokiomis aplinkybėmis, kurios rodo ketinimą vykdyti veiklą reguliariai. Ekonominė veikla taip pat apima materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

12 Pagal PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalį:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, 15 straipsnyje nurodytas apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą, nepažeisdamas 114 straipsnio, 119 straipsnio 4 dalies, 120 straipsnio 17 ir 19 dalių bei 124 straipsnio.“

13 PVM įstatymo 86 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Pirkimo mokesčio sumą, išskyrus 3–7 dalyse nurodytas išimtis, sudaro:

1) PVM sumos, nurodytos apmokestinamojo asmens gautose sąskaitose faktūrose

   a) už įsigytas 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 atskaitą pasinaudojama PVM deklaracijoje už laikotarpį, kuriuo apmokestinamasis asmuo gavo sąskaitą faktūrą arba muitinės dokumentą.

15 PVM įstatymo 106 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„15 straipsnyje nurodyti apmokestinamieji asmenys privalo išrašyti pardavimą patvirtinančią sąskaitą faktūrą, nurodydami pardavimo datą, vieneto kainą be PVM, apmokestinamąją 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, sąskaitų faktūrų išrašymo, jų 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 pardavimą patvirtinančioje sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyti bent jau pardavėjo ir pirkėjo vardai ir pavardės arba pavadinimai (sutrumpinti pavadinimai), taip pat jų adresai bei pardavėjo ir pirkėjo PVM mokėtojo kodai.

17 Lenkijos teisėje nepiniginiai įnašai, įnešti į komercinės ir civilinės teisės reglamentuojamas bendroves, neapmokestinami PVM. Be to, tikroji ūkinė bendrija laikoma įsteigta tik nuo jos įregistravimo komerciniame registre.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18 2006 m. gruodžio 22 d. antstolis narių vardu išrašė sąskaitą faktūrą už nekilnojamojo turto – atviro akmenų karjero – įsigijimą.

19 2007 m. balandžio 26 d. nariai įsteigė *Polski Trawertyn*. Tą pačią dieną notaras šios ūkinės bendrijos vardu išrašė sąskaitą faktūrą už notaro patvirtinto dokumento, susijusio su bendrijos įsteigimu, išdavimą ir su juo susijusius išrašus.

20 Atlikusios *Polski Trawertyn* patikrinimą, apimantį 2007 m. birželio–rugsėjo mėn. laikotarpį, kompetentingos institucijos konstatavo, kad yra pažeidimų, susijusių su deklaruotomis pirkimo PVM sumomis. Iš tiesų pripažinta, kad 2007 m. birželio mėn. ši ūkinė bendrija deklaravo per didelę pirkimo PVM sumą dėl to, kad šios ūkinės bendrijos PVM apskaitoje įregistruotos dvi minėtos sąskaitos faktūros.

21 Dėl pirmos sąskaitos faktūros institucijos konstatavo, kad *Polski Trawertyn* neturėjo teisės atskaityti pirkimo PVM, nes nekilnojamojo turto pirkėja yra ne pati ūkinė bendrija, o fiziniai asmenys, kurie 2007 m. balandžio 26 d. įsteigę šią ūkinę bendriją šį turtą perdavė jai kaip turtinį įnašą. Dėl antros sąskaitos faktūros šios mokesčių institucijos nusprendė, kad ja taip pat nebuvo suteikta teisė į atskaitą, nes ji išrašyta iki *Polski Trawertyn* įregistravimo komerciniame registre. Ši bendrija įregistruota 2007 m. birželio 5 d., taigi sąskaita faktūra išrašyta dar neegzistuojančiai ūkinei bendrijai.

22 *Polski Trawertyn* pateikus skundą ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* patvirtinus mokesčių administratoriaus poziciją, ši ūkinė bendrija iškėlė bylą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu* (Poznanės vaivadijos administracinis teismas). Šiam teismui skundą atmetus, ūkinė bendrija pateikė kasacinį skundą.

23 Grįsdama kasacinį skundą ji tvirtina, be kita ko, jog dėl to, kad tam tikras turtas (konkrečiai pagrindinėje byloje – atviras akmenų karjeras) įsigytas, kad būtų priskirtas ekonominei veiklai, vėliau ketinimą patvirtinus objektyviomis aplinkybėmis, t. y. įmonės įsteigimu ir jos įregistravimu kaip apmokestinamojo asmens, galima pagrįstai teigti, kad nariai veikė kaip apmokestinamieji asmenys, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnį. Pagal šios direktyvos 168 ir 169 straipsnius apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti sumokėtą investavimo išlaidų, skirtų veiklai, kurią jis ketina vykdyti, pirkimo PVM.

24 *Naczelny Sąd Administracyjny* mano, kad jo nagrinėjamo ginčo sprendimas priklauso nuo klausimo, ar, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 9, 168, 169 straipsnius, 178 straipsnio a punktą bei 226 straipsnį ir įvertinus faktines pagrindinės bylos aplinkybes, *Polski Trawertyn* turi teisę atskaityti PVM, sumokėtą už jos narių atliktus įsigijimus, kai ši ūkinė bendrija dar neegzistavo kaip juridinis asmuo.

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

„1. Ar, remiantis Direktyvos 2006/112/EB <…> 9, 168 ir 169 straipsniais, subjektas – būsimos tikrosios ūkinės bendrijos nariai, – patyręs išlaidų investicijoms iki ūkinės bendrijos formalios registracijos kaip komercinės teisės subjekto ir PVM mokėtojos, gali po bendrijos registracijos kaip komercinės teisės subjekto ir PVM mokėtojos pasinaudoti teise atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, susijusį su patirtomis išlaidomis investicijoms, skirtomis jos apmokestinamai veiklai?

2. Ar ne ūkinei 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?

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

26 Visų pirma reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš diskusijų, vykusių per posėdį Teisingumo Teisme, aišku, jog pagal pagrindinėje byloje taikytinas nacionalinės teisės nuostatas nariai negali pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo PVM, susijusio su išlaidomis investicijoms, kurių jie patyrė prieš *Polski Trawertyn* įregistravimą ir PVM mokėtojo kodo jai suteikimą šios ūkinės bendrijos ekonominės veiklos tikslais, atskaitą dėl to, kad įnašas aptariamu ilgalaikiu turtu yra neapmokestinamasis sandoris. Todėl reikia konstatuoti, kad tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, tokiomis nacionalinės teisės nuostatomis teise į PVM, sumokėto už aptariamą ilgalaikį turtą, atskaitą neleidžiama pasinaudoti ne tik šiai ūkinei bendrijai, tačiau šia teise pasinaudoti taip pat neleidžiama ir nariams, patyrusiems investavimo išlaidų.

27 Tokiomis aplinkybėmis pirmąjį klausimą reikia suprasti taip, kad juo iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 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 pasinaudoti teise atskaityti šių narių sumokėtą pirkimo PVM, susijusį su investavimo išlaidomis ūkinės bendrijos ekonominės veiklos tikslais prieš šios ūkinės bendrijos įregistravimą ir PVM mokėtojo kodo jai suteikimą.

28 Siekiant atsakyti į šį klausimą pirmiausia reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 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; toliau – Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 1 dalyje, kuri iš esmės identiška Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmai pastraipai, nurodyta ekonominė veikla gali apimti kelis iš eilės atliekamus veiksmus ir kad parengiamuosius veiksmus, kaip antai veiklos priemonių įsigijimą, taigi ir nekilnojamojo turto pirkimą, reikia priskirti ekonominei veiklai (žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 22 punktą ir 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, Rink. p. I-857, 15 punktą).

29 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 ūkio subjektas, vykdydamas ekonominę veiklą, patirtų PVM išlaidų, jam nesuteikiant galimybės mokestį atskaityti, ir būtų neteisėtai atskiriamos investavimo išlaidos, patirtos prieš pradedant faktiškai naudoti nekilnojamąjį turtą ir patirtos jį naudojant (žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Rompelman* 23 punktą ir *INZO* 16 punktą).

30 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).

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

32 Todėl dėl aplinkybės, kad ūkinės bendrijos narių įnašas į ūkinę bendriją nekilnojamuoju turtu yra neapmokestinamas sandoris ir kad dėl šio sandorio nariai neapskaičiuoja PVM, vykdydami ekonominę veiklą jie neturi patirti PVM išlaidų, nesuteikiant jiems galimybės mokestį atskaityti ar susigrąžinti (šuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Rompelman* 23 punktą).

33 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 įsigytomis paslaugomis, skirtomis antrojo apmokestinamojo asmens numatytiems apmokestinamiesiems sandoriams įgyvendinti.

34 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, aplinkybių. 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 ūkinės bendrijos veiklos tikslais, siekiant užtikrinti apmokestinimo neutralumą ši ūkinė bendrija turi turėti galimybę atsižvelgti į šiuos investavimo sandorius atskaitydama PVM (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Faxworld* 42 punktą).

36 Ši išvada negali būti nuginčijama argumentu, kad susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, leidžiant nariams susigrąžinti jų 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 įgyjamas ir pasinaudoti teise į atskaitą galima tik tada, kai prašantysis suteikti teisę į PVM atskaitą patvirtina, kad sąlygos ja pasinaudoti įvykdytos 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, minėtų sprendimų *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 ūkinės bendrijos nariams, nei šiai ūkinei bendrijai neleidžiama atskaityti sumokėto pirkimo PVM, susijusio su investavimo išlaidomis, šių narių patirtomis prieš įsteigiant ir įregistruojant šią ūkinę 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, ūkinė bendrija negali atskaityti sumokėto pirkimo PVM dėl to, kad sąskaita faktūra, išrašyta prieš šią ūkinę bendriją įregistruojant ir jai suteikiant PVM mokėtojo kodą, išrašyta būsimų šios ūkinės bendrijos narių vardu.

40 Šiuo atžvilgiu primintina, kad Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą 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 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

41 Kiek tai susiję su formaliomis šios teisės sąlygomis, iš Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkto matyti, kad siekiant ja pasinaudoti reikia turėti sąskaitą 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 įsigyjančio asmens visas pavadinimas ir adresas.

42 Remiantis šiomis nuostatomis darytina išvada, jog valstybėms narėms neleidžiama teisės atskaityti PVM susieti su sąskaitų faktūrų 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 būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, tačiau ši galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas prievoles, be tų, kurios nustatytos šioje direktyvoje (žr. minėto Sprendimo *Pannon Gép Centrum* 40 punktą).

43 Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagrindiniu PVM neutralumo principu reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Kai mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariamų prekių ar paslaugų gavėjas, turi sumokėti PVM, draudžiama, kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokestį, nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi šia teise 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).

44 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 įvykdytos, kad būtent *Polski Trawertyn* galėtų pasinaudoti teise atskaityti įsigyjant nekilnojamąjį turtą sumokėtą PVM, nes šis sandoris iš tiesų įvykdytas dėl šios ūkinės bendrijos atliekamų apmokestinamųjų sandorių.

45 Turėtų būti laikoma, kad *Polski Trawertyn* negalėjo pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą dėl to, kad su šiuo įsigijimu susijusios sąskaitos faktūros išrašymo dieną ši ūkinė bendrija dar nebuvo įregistruota 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 įsteigė *Polski Trawertyn*, yra tie patys, vien tik dėl formalios prievolės.

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 naudojimasis teise į atskaitą taptų neįmanomas, todėl būtų pažeidžiamas PVM neutralumas.

47 Iš tiesų iš teismo praktikos matyti, pirma, kad nors apmokestinamieji asmenys pagal Direktyvos 2006/112 straipsnį turi pareigą pranešti, kada jų veikla pradedama, keičiama ar baigiama, valstybėms narėms neleidžiama, jei pranešimas nepateikiamas, atimti iš apmokestinamojo asmens galimybę šią teisę įgyvendinti (žr. minėto Sprendimo *Nidera Handelscompagnie* 48 punktą).

48 Antra, Teisingumo Teismas nusprendė, kad nors, žinoma, sąskaita faktūra yra svarbus dokumentas, nes joje gali būti tikrintinos informacijos, yra aplinkybių, kuriomis informacija gali būti tinkamai nustatyta kitomis priemonėmis nei sąskaita faktūra ir kai reikalavimu turėti sąskaitą faktūrą, visais atžvilgiais atitinkančią Direktyvos 2006/112 nuostatas, galėtų būti paneigta apmokestinamojo asmens teisė į atskaitą (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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą, susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, informacija, būtina patikimam ir veiksmingam PVM surinkimui užtikrinti, yra nustatyta.

50 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad 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, ūkinė bendrija negali atskaityti sumokėto pirkimo PVM, kai sąskaita faktūra, išrašyta prieš įregistruojant šią ūkinę bendriją ir suteikiant jai PVM mokėtojo kodą, išrašyta šios ūkinės bendrijos narių vardu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

51 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 (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 įsteigiant ir įregistruojant šią ūkinę bendriją jos ekonominės veiklos tikslais.**

2. **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, ūkinė bendrija negali atskaityti sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio, kai sąskaita faktūra, išrašyta prieš įregistruojant šią ūkinę bendriją ir suteikiant jai pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą, išrašyta šios ūkinės bendrijos narių vardu.**

Parašai.