

Byla C-392/09

Uszodaépit? kft

prieš

APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály

(Baranya Megyei Bíróság prašymas priimti prejudicin? sprendim?)

„Šeštoji PVM direktyva – Direktyva 2006/112/EB – Teis? ? perkant sumok?to mokes?io atskait? – Nauji nacionalin?s teis?s aktai – Su s?skaitos fakt?ros turiniu susij? reikalavimai – Taikymas atgaline data – Teis?s ? atskait? praradimas“

Sprendimo santrauka

*Mokes?i? nuostatos – Teis?s akt? suderinimas – Apyvartos mokes?iai – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema – Perkant sumok?to mokes?io atskaita – Atvirkštinio apmokestinimo proced?ra – Apmokestinamasis asmuo, privalantis mok?ti prid?tin?s vert?s mokes? kaip preki? ar paslaug? gav?jas – Teis? ? atskait?*

(Tarybos direktyvos 2006/112 167, 168 ir 178 straipsniai)

Direktyvos 2006/112 d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 167, 168 ir 178 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jie draudžia taikyti atgaline data nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos taikant atvirkštin? apmokestinim? prid?tin?s vert?s mokes?io už statybos darbus atskaita siejama su s?skait? fakt?r? už šiuos darbus pakeitimu ir papildomos pakeistos deklaracijos pateikimu, nors atitinkama mokes?i? institucija turi vis? informacij?, reikaling? nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip nagrin?jam? paslaug? gav?jas, privalo sumok?ti prid?tin?s vert?s mokes? ir patikrinti mok?tino mokes?io sum?.

Tai, kad apmokestinamasis asmuo pasirinko taikyti nauj?j?, o ne sen?j? Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statym?, savaimė netur?t? daryti ?takos teisei ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io atskait?, tiesiogiai kylan?iai iš Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsni?. Be to, pagal mokestinio neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io atskait?, jeigu esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykd? kai kuri? formali? reikalavim?. Tod?l kai mokes?i? administratorius turi reikiam? informacij? nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariam? teikiam? paslaug? gav?jas, turi sumok?ti prid?tin?s vert?s mokes?, pagal Direktyvos 2006/112 167, 168 straipsnius ir 178 straipsnio f punkt? draudžiama, kiek tai susij? su šio asmens teise atskaityti š? mokes?, nustatyti papildomas s?lygas, galin?ias naudojim?si šia teise padaryti ne?manom?. Taip b?t?, jei b?t? ?vykdytos Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte nustatytos materialin?s teis?s ? prid?tin?s vert?s mokes?io atskait? ?gijimo s?lygos ir jei tuo metu, kai mokes?i? administratorius atsisako apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? ? prid?tin?s vert?s mokes?io atskait?, ši institucija tur?t? vis? informacij?, reikaling? nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo privalo sumok?ti prid?tin?s vert?s mokes?.

(žr. 36, 39–40, 42–43, 46 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. rugs?jo 30 d.(\*)

„Šeštoji PVM direktyva – Direktyva 2006/112/EB – Teis? ? perkant sumok?to mokes?io atskait? – Nauji nacionalin?s teis?s aktai – Su s?skaitos fakt?ros turiniu susij? reikalavimai – Taikymas atgaline data – Teis?s ? atskait? praradimas“

Byloje C?392/09

d?l *Baranya Megyei Bíróság* (Vengrija) 2009 m. balandžio 2 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2009 m. spalio 5 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

**Uzodaépít? kft**

prieš

**APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály**

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (praneš?jas), teis?jai R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský ir D. Šváby,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

kancleris R. Grass,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- Vengrijos vyriausyb?s, atstovaujamos J. Fazekas, M. Fehér ir Z. Tóth,
- Europos Komisijos, atstovaujamos B. D. Simon,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

**Sprendim?**

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštiosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo –

Bendra pridėtinas 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), iš dalies pakeistos 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB (OL L 15, 2002, p. 24; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 352), 17 ir 20 straipsnių bei bendrųjų Sąjungos teisės principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Uszodaépít kft* ir *APEH Központi Hivatal Hatósági Fosztály* (Centrinio mokesčių ir finansų kontrolės administratoriaus pagrindinis biuras, toliau – APEH) dėl APEH atsisakymo leisti ieškovei pagrindiniame byloje iš jos mokėtinos pridėtinas vertės mokesčio (toliau – PVM) sumos atskaityti su jai atliktais statybos darbais susijusį PVM.

## **Teisinis pagrindas**

### *Sąjungos teisės aktai*

3 Remiantis 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinas vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 411 ir 413 straipsniais, šia direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikinti ir pakeisti PVM srities Sąjungos teisės aktai ir, be kita ko, Šeštoji direktyva. Pagal Direktyvos 2006/112 pirmą ir trečią konstatuojamąsias dalis direktyvos pakeitimas yra būtinas siekiant aiškiai ir racionaliai nauja struktūros ir formulavimo redakcija išdėstyti tekstą traukti valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo nuostatas iš esmės nepadarant esminių pakeitimų. Todėl Direktyvos 2006/112 nuostatos iš esmės identiškos atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatoms.

4 Pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį, kuriame perteiktas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalies tekstas, „teisė atskaitai atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

5 Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte, kurio formuluotė iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto redakciją, tvirtinti tos pačios direktyvos 28f straipsnio 1 dalyje, numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisė 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.“

6 Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje, kuris iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies redakciją, tvirtinti tos pačios direktyvos 28f straipsnio 2 punkte, yra tokios nuostatos:

„Kad galėtų gyvendinti teisė atskaitai, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

<...>

f) kai apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM kaip paslaugas ar prekes sigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytą formalumą.“

7 Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„1. Valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra

apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas šie tiekimo ar teikimo sandoriai:

a) <...> statybos paslaug[os] <...>“.

8 Sistema, tvirtinta Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies a punkte, yra žinoma prastu pavadinimu „atvirkštinis apmokestinimas“ ir anksčiau buvo nustatyta Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalyje.

*Nacionalinės teisės aktai*

9 2008 m. sausio 1 d. sigaliojusio 2007 m. CXXVII PVM statymo (*Általános forgalmi adórol szóló 2007. évi CXXVII törvény*, toliau – naujasis PVM statymas) 127 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad „reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo, norėdamas pasinaudoti teise atskaitę, turėt savo vardu išrašyti sskaitę faktę, kuri patvirtina sandorio vykdymę“.

10 Naujojo PVM statymo 142 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta:

„1) Mokestę moka prekę gijęjas arba paslaugę gavęjas:

<...>

b) kai vykdomi statybos darbai <...>“.

11 Pagal naujojo PVM statymo 142 straipsnio 7 dalę, „jei taikoma 1 dalis, prekę tiekęjas arba paslaugę teikęjas sipareigoja išrašyti sskaitę faktę, kurioje nebėtų nurodytas nei sumokętas pirkimo mokestis, nei jo <...> tarifas“.

12 Naujojo PVM statymo 169 straipsnio k punkte numatyta:

„Sskaitoje faktęroje privalo bęti nurodyta tokia informacija:

k) <...> tuo atveju, kai mokestę privalo mokęti prekę gijęjas ar paslaugę gavęjas, nuoroda teisęs nuostatę arba kita aiški nuoroda tai, kad prekę pardavimo arba paslaugę teikimo atveju

<...>

kb) mokestę moka prekę gijęjas ar paslaugę gavęjas“.

13 Naujo PVM statymo 269 straipsnio 1 dalyje dar numatyta:

„Jei šiame ?statyme ir 1992 m. ?statyme Nr. LXXIV (toliau ? ankstesnis PVM ?statymas) nustatomos vis? identišk? asmen? teis?s ir pareigos, kurios turi b?ti ?gyvendinamos taikant atvirkštin? apmokestinim? ir kurios atsiranda kaip apmokestinamo sandorio rezultatas, grindžiamas tomis pa?iomis faktin?mis aplinkyb?mis, toki? teisi? ir pareig? nustatymas ir taikymas, ?sigaliojus šiam ?statymui, bus reglamentuojamas išimtinai pagal (ankstesnio) PVM ?statymo nuostatas, išskyrus atvejus, kai šiuo ?statymu, priešingai nei (ankstesniu) PVM ?statymu, panaikinamos pareigos visiems susijusiems asmenims kartu, nustatomos mažesn?s pareigos arba nustatomos naujos ar papildomos teis?s. Tokiu atveju teis?s ir pareigos gali b?ti nustatomos ir taikomos, jei visi suinteresuotieji asmenys pateikia bendr? prašym? pagal šio ?statymo nuostatas, net jeigu tos teis?s ir pareigos atsirado prieš šio ?statymo ?sigaliojim?, laikantis galutinio termino, ta?iau visi suinteresuotieji asmenys turi iš anksto raštu išreikšti bendr? sprendim? ir pateikti bendr? prašym?, kur? valstyb?s mokes?i? institucija turi gauti ne v?liau kaip 2008 m. vasario 15 dien?. Šis terminas privalomas ir negali b?ti prat?stas. Tokiu atveju bus galima pateikti papildom? deklaracij? netaikant jokios nuobaudos už v?lavim?.“

### **Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai**

14 2006 m. birželio 9 d. ieškov? pagrindin?je byloje sudar? rangos sutart? su rangove *NÁD MPS 4 Kft.* d?l statybos darb?. Ieškov? pagrindin?je byloje atliko šiuos darbus kartu su kitais subrangovais.

15 Darbai buvo prad?ti 2007 m. pavasar?, ta?iau d?l finansini? priežas?i? nutraukti t? pa?i? met? vasar?. Už iki darb? nutraukimo suteiktas paslaugas buvo išrašytos s?skaitos fakt?ros. Tiek ieškov? pagrindin?je byloje, tiek jos subrangovai ?vykd? savo pareigas, susijusias su PVM deklaracijomis ir PVM sumok?jimu pagal ankstesn? PVM ?statym?.

16 2008 m. vasario 14 d., ?sigaliojus naujam PVM ?statymui, ieškov? pagrindin?je byloje, rangov? ir subrangovai bendru sprendimu ir pagal min?to ?statymo 269 straipsnio 1 dal? praš? taikyti naujojo ?statymo nuostatas darbams, atliktiems tiek pagal sutart?, sudaryt? ieškov?s pagrindin?je byloje ir rangov?s, tiek sutartims, sudarytoms šios ieškov?s ir jos subrangov? (toliau – 2008 m. vasario 14 d. deklaracija).

17 Mokes?i? administratorius, atlik?s ieškov?s pagrindin?je byloje pateiktos 2007 finansini? met? PVM deklaracijos patikrinim?, 2008 m. geguž?s 23 d. sprendimu nustat?, kad ji privalo sumok?ti 52 822 000 HUF dydžio mokesstin? skol? už laikotarp? nuo 2007 m. balandžio m?n. iki rugs?jo m?nesio. Mokes?i? institucija šiuo aspektu paaiškino, kad ieškov? pagrindin?je byloje negal?jo pasinaudoti teise ? atskait? remdamasi subrangov? išrašytomis s?skaitomis fakt?romis, nes šios fakt?ros neatitiko naujojo PVM ?statymo nuostat?. Po 2008 m. vasario 14 d. deklaracijos naujojo PVM ?statymo nuostatos, susijusios su atvirkštiniu apmokestinimu atgaline data, buvo taikomos s?skaitoms fakt?roms, išrašytoms per 2007 finansinius metus. Šios institucijos teigimu, subrangov? išrašytos s?skaitos fakt?ros tur?jo atitikti šio naujojo ?statymo 142 straipsnio 7 dalies ir 169 straipsnio k punkto nuostatas. Tod?l tam, kad ieškov? pagrindin?je byloje gal?t? pasinaudoti teise ? atskait?, viena vertus, subrangovai tur?jo pakeisti išrašytas s?skaitas fakt?ras ir, antra vertus, ši ieškov? tur?jo pakeisti savo 2007 finansini? met? PVM deklaracij? pateikdama papildom? deklaracij?.

18 2008 m. rugs?jo 5 d. sprendimu APEH patvirtino 2008 m. geguž?s 23 d. sprendim?.

19 Ieškov? pagrindin?je byloje pateikt? ieškin? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui d?l 2008 m. rugs?jo 5 d. APEH sprendimo panaikinimo. Šis teismas mano, kad naujojo PVM ?statymo 269 straipsnio 1 dalimi, kuria atgaline data panaikinama teis? ? atskait?, kuria ieškov? pagrindin?je byloje nuolat naudojosi remdamasi ankstesniu ?statymu d?l

PVM, pažeidžiami Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsniai bei ?vair?s bendrieji S?jungos teis?s principai.

20 Tokiomis aplinkyb?mis *Baranya Megyei Bíróság* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar valstyb?s nar?s teis?s nuostata prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsniams, jei ji ?sigaliojo 2008 m. sausio 1 d., t. y. po to, kai atsirado teis? ? atskait?, ir pagal j? norint atskaityti sumok?t? ir deklaruot? PVM už 2007 finansiniais metais patiektas prekes ar suteiktas paslaugas reikalaujama pakeisti s?skait? fakt?r? turin? ir pateikti papildom? deklaracij??

2. Ar naujojo PVM ?statymo 269 straipsnio 1 dalies nuostata, pagal kuri?, jei tenkinami min?tame straipsnyje nustatyti reikalavimai, teises ir pareigas reikia vertinti bei taikyti remiantis min?to ?statymo nuostatomis, jei laikomasi galutinio termino, nors tos teis?s ir pareigos atsirado iki ?statymo ?sigaliojimo, atitinka bendruosius (S?jungos) teis?s principus, t. y. ar ji objektyviai pagr?sta, protinga, proporcinga ir atitinka teisinio saugumo princip??“

## **D?I prejudicini? klausim?**

### *D?I priimtimumo*

21 Vengrijos vyriausyb? tvirtina, kad siekiant išspr?sti gin?? pagrindin?je byloje neb?tina išaiškinti sprendime pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? nurodyt? teis?s nuostat? ir princip?. Šiuo poži?riu reikia pažym?ti, viena vertus, kad naujojo ?statymo d?I PVM nuostat? taikymas atgaline data galimas tik esant aiškiai ir laisvai ieškov?s pagrindin?je byloje ir kit? suinteresuot?j? apmokestinam?j? asmen? valiai. Ta?iau jei ieškov? pagrindin?je byloje aiškiai prašyt? taip taikyti š? ?statym?, ji tur?t? paisyti su tuo susijusi? teisini? pasekmi?. Kita vertus, gin?? pagrindin?je byloje lemia klaidingas ieškov?s pagrindin?je byloje pereinam?j? naujojo PVM ?statymo nuostat? aiškinimas. Toks gin?as susij?s su nacionalin?s, o ne S?jungos teis?s aiškinimu.

22 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, šiam teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant pagal SESV 267 straipsn?, tik nagrin?jantis byl? nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo pri?mim?, atsižvelgdamas ? konkre?ios bylos ypatumus turi ?vertinti, ar jo sprendimui b?tinas prejudicinis sprendimas, ir nustatyti Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarb?. Tod?I jeigu pateikti klausimai susij? su S?jungos teis?s nuostatos aiškinimu, Teisingumo Teismas iš esm?s privalo priimti sprendim? (žr., be kita ko, 2001 m. kovo 13 d. Sprendimo *PreussenElektra*, C?379/98, Rink. p. I?2099, 38 punkt?; 2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gottwald*, C?103/08, Rink. p. I?9117, 16 punkt? ir 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dimos Agiou Nikolaou*, C?82/09, Rink. p. I?0000, 14 punkt?).

23 Iš to matyti, kad nacionalinio teismo pateikt? prejudicini? klausim? svarbos prezumpcija gali b?ti paneigiama tik išimtiniais atvejais, ypa? jei akivaizdu, kad prašomas šiuose klausimuose nurodyt? S?jungos teis?s norm? išaiškinimas nesusij?s su pagrindin?s bylos faktais arba dalyku (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Gottwald* 17 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

24 Kiek tai susij? su šia byla, nepaisant to, kad ieškov? pagrindin?je byloje pasirinko taikyti nauj?j? PVM ?statym?, nors jos pasirinkimas pagr?stas klaidingu nagrin?jamo ?statymo aiškinimu, šio naujojo ?statymo nuostatos taikytinos gin?ui pagrindin?je byloje, ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas išreiškia abejones d?I pereinam?j? min?to ?statymo nuostat? suderinamumo su skirtingomis S?jungos teis?s nuostatomis, jei šios priemon?s trukdo ieškovei pagrindin?je byloje ?gyvendinti savo teis? ? PVM atskait?.

25 Tod?l reikia konstatuoti, kad n?ra akivaizdu, jog prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas yra nesvarbus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui priimant sprendim?.

26 Tod?l prašymas priimti prejudicin? sprendim? turi b?ti pripažintas priimtinu.

#### *D?l pirmojo klausimo*

27 Pirma, kalbant apie pirmojo klausimo objekt?, reikia konstatuoti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo prašymas susij?s su Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsni? aiškinimu.

28 Ta?iau, remiantis Direktyvos 2006/112 411 ir 413 straipsniais, nuo 2007 m. sausio 1 d. ja panaikinta ir pakeista Šeštoji direktyva.

29 Kadangi visos pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s susiklost? po 2007 m. sausio 1 d., pagrindinei bylai reikšmingas tik Direktyvos 2006/112 nuostat? išaiškinimas.

30 Aplinkyb?, kad nacionalinis teismas formaliai suformulavo prejudicinius klausimus, darydamas nuorod? vien ? Šeštosios direktyvos nuostatas, n?ra Teisingumo Teismui kli?tis pateikti šiam teismui visas išaiškinimo nuorodas, kurios gali b?ti naudingos sprendimui jo nagrin?jamoje byloje priimti, nesvarbu, ar jis dar? atitinkamas nuorodas savo klausimuose (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 27 d. Sprendimo *EZ*, C?115/08, Rink. p. I?10265, 81 punkt? ir 2010 m. sausio 12 d. Sprendimo *Petersen*, C?341/08, Rink. p. I?0000, 48 punkt?).

31 Šiuo atžvilgiu pažym?tina, kad, kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 tre?ios konstatuojamosios dalies, ji skirta naujai galiojan?i? teis?s akt?, be kita ko, ir Šeštosios direktyvos, redakcijai išd?styti iš principo nedarant esmini? pakeitim?.

32 Šiomis aplinkyb?mis reikia traktuoti, kad pirmasis klausimas pateiktas d?l Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsni?, kurie atitinka sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodytas Šeštosios direktyvos nuostatas, išaiškinimo. Be to, kadangi pirmasis klausimas iš esm?s susij?s su teis?s ? PVM atskait? ?gyvendinimo tvarka, reikia traktuoti, kad jis pateiktas ir d?l Direktyvos 2006/112 178 straipsnio išaiškinimo.

33 Antra, d?l esm?s prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyvos 2006/112 167, 168 ir 178 straipsniai draudžia pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus, kuriuose, atgaline data taikant naujas nuostatas, susijusias su atvirkštiniu apmokestinimu, galimyb? taikyti PVM atskait? siejama su s?skait? fakt?r? d?l sandori?, sudaryt? prieš ?sigaliojant naujajam ?statymui, pakeitimu ir papildomos mokes?i? deklaracijos pateikimu.

34 Šiuo klausimu, viena vertus, reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Ji galioja visiems d?l anks?iau sudaryt? sandori? taikomiems mokes?iams (2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon G?p Centrum*, C?368/09, Rink. p. I?0000, 37 punkt? ir jame nurodyta teism? praktika).

35 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktą; 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 70 punktą ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 48 punktą).

36 Todėl tai, kad apmokestinamasis asmuo pasirinko taikyti naująjį, o ne senąjį PVM įstatymą, savaime neturėtų daryti įtakos teisei į pirkimo PVM atskaitą, tiesiogiai kylančią iš Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsnių.

37 Kita vertus, kalbant apie teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo tvarką, numatytą Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje, kadangi taikytina Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta atvirkštinio apmokestinimo procedūra, reikia konstatuoti, kad taikytina tik 178 straipsnio f punkte numatyta tvarka. Todėl tik apmokestinamasis asmuo, kuris kaip paslaugų gavėjas privalo sumokėti su šiomis paslaugomis susijusį PVM, neprivalo turėti sąskaitos faktūros, išrašytos remiantis formaliomis Direktyvos 2006/112 sąlygomis, kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, ir, pasinaudodamas galimybe, kuri jam numatyta tos pačios direktyvos 178 straipsnio f punkte, turi laikytis tik atitinkamos valstybės narės nustatytą formalumą (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Bockemühl*, C-90/02, Rink. p. I-3303, 47 punktą).

38 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tokie atitinkamos valstybės narės nustatyti formalumai, kurių privalo laikytis apmokestinamasis asmuo, kad galėtų įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, neturėtų viršyti to, kas griežtai būtina, siekiant tinkamai kontroliuoti atvirkštinio apmokestinimo procedūrą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Bockemühl* 50 punktą).

39 Šiuo atžvilgiu jau buvo nuspręsta, kad pagal mokesčio neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys nevykdė kai kurių formalių reikalavimų (2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, Rink. p. I-3457, 63 punktas).

40 Todėl kadangi mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariamą teikiamą paslaugų gavėjas, turėjo sumokėti PVM, pagal Direktyvos 2006/112 167, 168 straipsnius ir 178 straipsnio f punktą draudžiama, kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokestį, nustatyti papildomas sąlygas, galinčias naudoti, si šia teise padaryti neįmanomą (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Bockemühl* 51 punktą ir *Ecotrade* 64 punktą).

41 Pagrindinėje byloje mokesčių administratorius atsisakė pripažinti ieškovės pagrindinėje byloje teisę atskaityti PVM dėl statybos darbų, kuriuos jos subrangovs atliko per 2007 m., motyvuodamas tuo, kad, pirma, ši ieškovė, kiek tai susiję su minėtais sandoriais, neturėjo pakeistų sąskaitų faktūrų, kaip to reikalaujama pagal naujojo PVM įstatymo 142 straipsnio 7 dalį ir 169 straipsnio k punktą, kurie buvo taikomi atgaline data nuo 2008 m. sausio 1 d., ir kad, antra, ji nepakeitė savo 2007 m. mokesčių deklaracijos remdamasi tokiomis pakeistomis sąskaitomis faktūromis.

42 Pirma, iš bylos medžiagos matyti, kad buvo vykdytos Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte nustatytos materialinės teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo sąlygos, kad ieškovė pagrindinėje byloje galėtų pasinaudoti šia teise dėl PVM, susijusio su jos subrangovų atliktais statybos darbais. Reikia pažymėti, kad šios paslaugos iš esmės buvo skirtos apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams atitinkamoje valstybėje narėje. Be to, remiantis 2007



mokestiniai? met? mokestinio deklaracija, nagrinėjamas mokestinis? administratorius buvo informuotas apie šią materialinę sąlygą? vykdyti?.

43 Antra, nebuvo ginėjama tai, kad tada, kai mokestinis? institucija atsisak? pripažinti ieškovo? pagrindinį?je byloje teis? ? PVM atskait?, ši institucija, remdamasi mokestinio deklaracija už 2007 mokestinius metus ir 2008 m. vasario 14 d. deklaracija, tur?jo vis? informacij?, reikaling? nustatyti, kad ieškovo? pagrindinį?je byloje, kaip jos subrangov? atlikt? statybos darb? gav?ja, prival?jo sumok?ti PVM.

44 Kaip pažym?jo Europos Komisija, dėl? toki? formalum?, kokie nagrinėjami pagrindinį?je byloje, nustatymo ieškovei pagrindinį?je byloje gali tapti ne?manoma pasinaudoti teise ? atskait?.

45 Todėl, atsižvelgiant ? šio sprendimo 39 ir 40 punktuose min?t? teismo praktik?, reikia konstatuoti, kad pagal Direktyvos 2006/112 167, 168 straipsnius ir 178 straipsnio f punkt? draudžiama nustatyti pagrindinį?je byloje nagrinėjamus formalumus.

46 Šiomis aplinkybomis Direktyvos 2006/112 167, 168 ir 178 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jie draudžia taikyti atgaline data nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos taikant atvirkštin? apmokestinim? PVM už statybos darbus atskaita siejama su s?skait? fakt?r? už šiuos darbus pakeitimu ir papildomos pakeistos deklaracijos pateikimu, nors atitinkama mokestinis? institucija turi vis? informacij?, reikaling? nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip nagrinėjam? paslaug? gav?jas, privalo sumok?ti PVM ir patikrinti mok?tino mokestinio sum?.

*Dėl antrojo klausimo*

47 Atsižvelgiant ? atsakym?, pateikt? ? pirm?j? klausim?, nereikia atsakyti ? antr?j? klausim?.

**Dėl bylinėjimosi išlaid?**

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

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl? prid?tin?s vert?s mokestinio bendros sistemos 167, 168 ir 178 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jie draudžia taikyti atgaline data nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos taikant atvirkštin? apmokestinim? PVM už statybos darbus atskaita siejama su s?skait? fakt?r? už šiuos darbus pakeitimu ir papildomos pakeistos deklaracijos pateikimu, nors atitinkama mokestinis? institucija turi vis? informacij?, reikaling? nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip nagrinėjam? paslaug? gav?jas, privalo sumok?ti PVM ir patikrinti mok?tino mokestinio sum?.**

Parašai.

\* Proceso kalba: vengr?.