

Byla C-392/09

Uzodaépit? kft

prieš

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály

(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 mokest? 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 mokest? 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?, savaime 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?vykdy? 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 mokest?, pagal Direktyvos 2006/112 167, 168 straipsnius ir 178 straipsnio f punkt? draudžiama, kiek tai susij? su šio asmens teise atskaityti š? mokest?, 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 mokest?.

(žr. 36, 39–40, 42–43, 46 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. rugsėjo 30 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Direktyva 2006/112/EB – Teisė ? perkant sumokėto mokesčio atskaitė – Nauji nacionalinės teisės aktai – Su suskaitos faktūros turiniu susiję reikalavimai – Taikymas atgaline data – Teisės ? atskaitė praradimas“

Byloje C-392/09

dėl *Baranya Megyei Bíróság* (Vengrija) 2009 m. balandžio 2 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. spalio 5 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Uzodaépítő kft

prieš

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský ir D. Šváby,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

kancleris R. Grass,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

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

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų 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 pagrindinėje 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 į atskaitą 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, tvirtintą 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, 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.“

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

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

<...>

f) kai apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM kaip paslaugas ar prekes įsigyjantis 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. įsigaliojusio 2007 m. CXXVII PVM įstatymo (*Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény*, toliau – naujasis PVM įstatymas) 127 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad „reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo, norėdamas pasinaudoti teise į atskaitę, turėtų savo vardu išrašyti sąskaitę faktūrą, kuri patvirtina sandorio vykdymą“.

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

„1) Mokestį moka prekės įgijėjas arba paslaugų gavėjas:

<...>

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

11 Pagal naujojo PVM įstatymo 142 straipsnio 7 dalį, „jei taikoma 1 dalis, prekės tiekėjas arba paslaugų teikėjas įsipareigoja išrašyti sąskaitę faktūrą, kurioje nebūtų nurodytas nei sumokėtas pirkimo mokestis, nei jo <...> tarifas“.

12 Naujojo PVM įstatymo 169 straipsnio k punkte numatyta:

„Sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyta tokia informacija:

k) <...> tuo atveju, kai mokestį privalo mokėti prekės įgijėjas ar paslaugų gavėjas, nuoroda į teisės nuostatą arba kita aiški nuoroda į tai, kad prekės pardavimo arba paslaugų teikimo atveju

<...>

kb) mokestį moka prekės įgijėjas ar paslaugų gavėjas“.

13 Naujo PVM įstatymo 269 straipsnio 1 dalyje dar numatyta:

„Jei šiame Įstatyme ir 1992 m. Įstatyme Nr. LXXIV (toliau – ankstesnis PVM Įstatymas) nustatomos visų identiškos asmenų teisės ir pareigos, kurios turi būti įgyvendinamos taikant atvirkštinį apmokestinimą ir kurios atsiranda kaip apmokestinamo sandorio rezultatas, grindžiamas tomis pačiomis faktinėmis aplinkybėmis, tokios teisės ir pareigos nustatymas ir taikymas, įsigaliojus šiam Įstatymui, bus reglamentuojamas išimtinai pagal (ankstesnio) PVM Įstatymo nuostatas, išskyrus atvejus, kai šiuo Įstatymu, priešingai nei (ankstesniu) PVM Įstatymu, panaikinamos pareigos visiems susijusiems asmenims kartu, nustatomos mažesnės pareigos arba nustatomos naujos ar papildomos teisės. Tokiu atveju teisės ir pareigos gali būti nustatomos ir taikomos, jei visi suinteresuotieji asmenys pateikia bendrą prašymą pagal šio Įstatymo nuostatas, net jeigu tos teisės ir pareigos atsirado prieš šio Įstatymo įsigaliojimą, laikantis galutinio termino, tačiau visi suinteresuotieji asmenys turi iš anksto raštu išreikšti bendrą sprendimą ir pateikti bendrą prašymą, kurį valstybės mokesčių institucija turi gauti ne vėliau kaip 2008 m. vasario 15 dieną. Šis terminas privalomas ir negali būti pratęstas. Tokiu atveju bus galima pateikti papildomą deklaraciją netaikant jokios nuobaudos už vėlavimą.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 2006 m. birželio 9 d. ieškovų pagrindinėje byloje sudaryto rangos sutarties su rangove *NÁD MPS 4 Kft.* dėl statybos darbų. Ieškovų pagrindinėje byloje atliko šiuos darbus kartu su kitais subrangovais.

15 Darbai buvo pradėti 2007 m. pavasarį, tačiau dėl finansinių priežasčių nutraukti tų pačių metų vasarį. Už iki darbų nutraukimo suteiktas paslaugas buvo išrašytos sąskaitos faktūros. Tiek ieškovų pagrindinėje byloje, tiek jos subrangovai vykdė savo pareigas, susijusias su PVM deklaracijomis ir PVM sumokėjimu pagal ankstesnį PVM Įstatymą.

16 2008 m. vasario 14 d., įsigaliojus naujam PVM Įstatymui, ieškovų pagrindinėje byloje, rangovų ir subrangovai bendru sprendimu ir pagal minėto Įstatymo 269 straipsnio 1 dalį prašė taikyti naujojo Įstatymo nuostatas darbams, atliktiems tiek pagal sutartį, sudarytą ieškovų pagrindinėje byloje ir rangovų, tiek sutartims, sudarytoms šios ieškovų ir jos subrangovų (toliau – 2008 m. vasario 14 d. deklaracija).

17 Mokesčių administratorius, atlikęs ieškovų pagrindinėje byloje pateiktos 2007 finansinių metų PVM deklaracijos patikrinimą, 2008 m. gegužės 23 d. sprendimu nustatė, kad ji privalo sumokėti 52 822 000 HUF dydžio mokestinį skolą už laikotarpį nuo 2007 m. balandžio mėn. iki rugsėjo mėn. Mokesčių institucija šiuo aspektu paaiškino, kad ieškovų pagrindinėje byloje negalėjo pasinaudoti teise atsikaitėti remdamasi subrangovų išrašytais sąskaitomis faktūromis, nes šios faktūros neatitiko naujojo PVM Įstatymo nuostatų. Po 2008 m. vasario 14 d. deklaracijos naujojo PVM Įstatymo nuostatos, susijusios su atvirkštiniu apmokestinimu atgaline data, buvo taikomos sąskaitoms faktūroms, išrašytoms per 2007 finansinius metus. Šios institucijos teigimu, subrangovų išrašytos sąskaitos faktūros turėjo atitikti šio naujojo Įstatymo 142 straipsnio 7 dalies ir 169 straipsnio k punkto nuostatas. Todėl tam, kad ieškovų pagrindinėje byloje galėtų pasinaudoti teise atsikaitėti, viena vertus, subrangovai turėjo pakeisti išrašytas sąskaitas faktūras ir, antra vertus, ši ieškovų turėjo pakeisti savo 2007 finansinių metų PVM deklaraciją pateikdama papildomą deklaraciją.

18 2008 m. rugsėjo 5 d. sprendimu APEH patvirtino 2008 m. gegužės 23 d. sprendimą.

19 Ieškovų pagrindinėje byloje pateiktą ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui dėl 2008 m. rugsėjo 5 d. APEH sprendimo panaikinimo. Šis teismas mano, kad naujojo PVM Įstatymo 269 straipsnio 1 dalimi, kuria atgaline data panaikinama teisė atsikaitėti, kuria ieškovų pagrindinėje byloje nuolat naudojosi remdamasi ankstesniu Įstatymu dėl

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 priimtinum?

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?jusį 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? 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 Todėl reikia konstatuoti, kad nėra akivaizdu, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas yra nesvarbus prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui priimant sprendimą.

26 Todėl prašymas priimti prejudicinį sprendimą turi būti pripažintas priimtiniu.

Dėl pirmojo klausimo

27 Pirma, kalbant apie pirmojo klausimo objektą, reikia konstatuoti, kad prašymui priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo prašymas susijęs su Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsnių aiškinimu.

28 Tačiau, remiantis Direktyvos 2006/112 411 ir 413 straipsniais, nuo 2007 m. sausio 1 d. ją panaikinta ir pakeista Šeštoji direktyva.

29 Kadangi visos pagrindinės bylos faktinės aplinkybės susiklostė po 2007 m. sausio 1 d., pagrindinei bylai reikšmingas tik Direktyvos 2006/112 nuostatų išaiškinimas.

30 Aplinkybės, kad nacionalinis teismas formaliai suformulavo prejudicinius klausimus, darydamas nuorodą vieną Šeštosios direktyvos nuostatą, nėra Teisingumo Teismui kliūtis pateikti šiam teismui visas išaiškinimo nuorodas, kurios gali būti naudingos sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, nesvarbu, ar jis daro atitinkamas nuorodas savo klausimuose (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 27 d. Sprendimo *EZ*, C-115/08, Rink. p. I-10265, 81 punktą ir 2010 m. sausio 12 d. Sprendimo *Petersen*, C-341/08, Rink. p. I-0000, 48 punktą).

31 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 trečios konstatuojamosios dalies, ji skirta naujai galiojančiai teisės aktų, be kita ko, ir Šeštosios direktyvos, redakcijai išdėstyti iš principo nedarant esminių pakeitimų.

32 Šiomis aplinkybėmis reikia traktuoti, kad pirmasis klausimas pateiktas dėl Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsnių, kurie atitinka sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytas Šeštosios direktyvos nuostatas, išaiškinimo. Be to, kadangi pirmasis klausimas iš esmės susijęs su teisės PVM atskaitų gyvendinimo tvarka, reikia traktuoti, kad jis pateiktas ir dėl Direktyvos 2006/112 178 straipsnio išaiškinimo.

33 Antra, dėl esmės prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 167, 168 ir 178 straipsniai draudžia pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus, kuriuose, atgaline data taikant naujas nuostatas, susijusias su atvirkštinio apmokestinimo, galimybe taikyti PVM atskaitų siejama su saskaitų faktų dėl sandorių, sudarytų prieš įsigaliojant naujam įstatymui, pakeitimu ir papildomos mokesčių deklaracijos pateikimu.

34 Šiuo klausimu, viena vertus, reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsniuose numatyta teisė atskaitų yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji galioja visiems dėl anksčiau sudarytų sandorių taikomiems mokesčiams (2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, Rink. p. I-0000, 37 punktą ir jame nurodyta teismų 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 įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė 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 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 įvykdytos Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte nustatytos materialinės teisės į PVM atskaitą įgyjimo 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? mokestis?io deklaracija, nagrinėjamas mokestis? administratorius buvo informuotas apie šią materialinę sąlygą? vykdyti?.

43 Antra, nebuvo ginėjama tai, kad tada, kai mokestis? institucija atsisak? pripažinti ieškov?s pagrindinę? byloje teis? ? PVM atskait?, ši institucija, remdamasi mokestis?io deklaracija už 2007 mokestinius metus ir 2008 m. vasario 14 d. deklaracija, turėjo vis? informacij?, reikaling? nustatyti, kad ieškov? pagrindinę? byloje, kaip jos subrangov? atlikt? statybos darb? gavėja, privalo sumokėti PVM.

44 Kaip pažymėjo Europos Komisija, dėl toki? formalum?, kokie nagrinėjami pagrindinę? byloje, nustatymo ieškovei pagrindinę? 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 pagrindinę? 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 mokestis? institucija turi vis? informacij?, reikaling? nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip nagrinėjam? paslaug? gavėjas, privalo sumokėti PVM ir patikrinti mok?tino mokestis?io sum?.

Dėl antrojo klausimo

47 Atsižvelgiant ? atsakym?, pateikt? ? pirmąjį klausim?, nereikia atsakyti ? antrąjį 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 spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtin?s vert?s mokestis?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? PVM už statybos darbus atskaita siejama su s?skait? fakt?r? už šiuos darbus pakeitimu ir papildomos pakeistos deklaracijos pateikimu, nors atitinkama mokestis? institucija turi vis? informacij?, reikaling? nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip nagrinėjam? paslaug? gavėjas, privalo sumokėti PVM ir patikrinti mok?tino mokestis?io sum?.

Parašai.

* Proceso kalba: vengr?.