

Lieta C-392/09

Uszodaépít? kft

pret

APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály

(Baranya Megyei Bíróság l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – Direkt?va 2006/112/EK – Ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu – Jauns valsts tiesiskais regul?jums – Pras?bas attiec?b? uz r??ina saturu – Piem?rošana ar atpaka?ejošu sp?ku – Ties?bu uz nodok?a atskait?šanu zaud?šana

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Priekšnodok?a atskait?šana – Apgriezt?s iekas?šanas proced?ra – Nodok?u maks?t?js, kuram j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis k? pre?u vai pakalpojumu sa??m?jam – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu

(Padomes Direkt?vas 2006/112 167., 168. un 178. pants)

Direkt?vas 2006/112 par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 167., 168. un 178. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auta t?da valsts tiesisk? regul?juma piem?rošana ar atpaka?ejošu sp?ku, kur? apgriezt?s iekas?šanas sist?mas ietvaros ar b?vdarbiem saist?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šana ir atkar?ga no r??inu par min?tajiem dar?jumiem un papildu finanšu deklar?cijas iesniegšanas, lai gan attiec?gajai nodok?u iest?dei ir visi nepieciešamie dati, lai noteiktu, ka nodok?a maks?t?jam ir j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis k? attiec?go pakalpojumu sa??m?jam, un lai p?rbaud?tu atskait?m? nodok?a summu.

Tas, ka nodok?a maks?t?js ir dr?z?k izv?l?jies piem?rot jauno valsts likumu par pievienot?s v?rt?bas nodokli, nevis iepriekš?jo likumu, pats par sevi neietekm? t? ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, kas tieši izriet no Direkt?vas 2006/112 167. un 168. panta. Turkl?t nodok?u neitralit?tes princips prasa, lai priekšnodok?a atskait?šana notiktu tad, ja ir izpild?tas pamatpras?bas, pat ja nodok?u maks?t?ji nav izpild?juši atseviš?as form?las pras?bas. T?d?j?di, ja nodok?u administr?cijas r?c?b? ir nepieciešam?s zi?as, lai konstat?tu, ka nodok?a maks?t?jam k? attiec?g? pakalpojuma sa??m?jam ir j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis, Direkt?vas 2006/112 167. un 168. pants un 178. panta f) punkts nepie?auj t?du tiesisko regul?jumu, kur? min?t? nodok?a maks?t?ja ties?b?m atskait?t šo nodokli ir noteikti papildu nosac?jumi, kuru sekas var?tu b?t šo ties?bu at?emšana. Tom?r t? tas var?tu b?t gad?jum?, ja b?tu izpild?ti Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkt? paredz?tie materi?lie nosac?jumi ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ieg?šanai un br?d?, kad nodok?u administr?cija nodok?u maks?t?jam atsaka ties?bas uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šanu, š?s iest?des r?c?b? ir visa nepieciešam? inform?cija, lai noteiktu, ka nodok?u maks?t?jam ir j?maks? nodoklis.

(sal. ar 36., 39., 40, 42., 43. un 46. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 30. septembrī (*)

Sestā PVN direktīva – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu – Jauns valsts tiesiskais regulējums – Prasības attiecībā uz rēķina saturu – Piemērošana ar atpakaļejošu spēku – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu zaudēšana

Lieta C-392/09

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Baranya Megyei Bíróság* (Ungārija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2009. gada 2. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 5. oktobrī, tiesvedībā

Uszodaépítő kft

pret

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*], J. Malenovskis [*J. Malenovsky*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerālvokāts N. Jāskinens [*N. Jääskinen*],

sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

– Ungārijas valdības vārā – J. Fazekaša [*J. Fazekas*], M. Fehērs [*M. Fehér*] un Z. Tota [*Z. Tóth*], pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārā – B. D. Simons [*B. D. Simon*], pārstāvis,

ģemotvārā pāc ģenerālvokāta uzklausesģanas pieģemto lūgumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lģgums sniegt prejudiciģlu nolģgumu ir par to, kģ interpretģt Padomes 1977. gada 17.

maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvu 2001/115/EK (OV 2002, L 15, 24. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. un 20. pantu, kā arī Savienības tiesību vispārīgo principus.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Uszodaépít kft* un *APEH Központi Hivatal Hatósági Fosztály* (Iemaksu un finanšu kontroles iestādes galvenais birojs, turpmāk tekstā – “APEH”) par APEH atteikumu prasītājam pamata lietā atskaitīt no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”), par kura nomaksu tā bija atbildīga, PVN par tai veiktajiem būvdarbiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) – saskaņā ar tās 411. un 413. pantu – kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelti un aizstāti Savienības tiesību akti pievienotās vērtības nodokļa jomā, tostarp Sestā direktīva. Atbilstoši Direktīvas 2006/112 preambulas 1. un 3. apsvērumam Sestā direktīva bija jāpārstrādā, lai noteikumi par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu PVN jomā būtu izklāstīti skaidri un racionāli pārstrādātā struktūrā un redakcijā, tomēr neveicot būtiskas izmaiņas tiesību aktos. Direktīvas 2006/112 noteikumi būtībā ir identiski attiecīgajiem Sestās direktīvas noteikumiem.

4 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu, kurā ir pārņemts Sestās direktīvas 17. panta 1. punkta formulējums, “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams”.

5 Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā, kura formulējums būtībā ir identisks Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta formulējumam, tā redakcijā, kas izriet no Sestās direktīvas 28.g panta 1. punkta, ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.”

6 Direktīvas 2006/112 178. pantā, kura formulējums būtībā ir identisks Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta formulējumam, tā redakcijā, kas izriet no Sestās direktīvas 28.g panta 2. punkta, ir iekļauti šādi noteikumi:

“Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

[..]

f) ja nodokļa maksātājam ir jāmaksā PVN kā pakalpojumu saņēmējam vai pircējam, piemērojot 194. līdz 197. pantu un 199. pantu – jāievēro katras dalībvalsts noteiktās formalitātes.”

7 Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

a) bāvdarbi [..].”

8 Tāda sistēma, kāda izriet no Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta a) apakšpunkta, ir pazīstama ar parasti lietoto nosaukumu “apgrieztā iekasšana” un agrāk bija paredzēta Sestās direktīvas 21. panta 1. punktā.

Valsts tiesiskais regulējums

9 2007. gada CXXVII Likuma par PVN (*Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény*, turpmāk tekstā – “jaunais likums par PVN”), kurš stājās spēkā 2008. gada 1. janvārī, 127. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka “tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir pakāutas pamatnosacījumam, ka nodokļa maksātājam personīgi [..] ir rīcīns ar vienu vārdu, kas ir veikts darījuma pierādījums”.

10 Jaunā likuma par PVN 142. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts:

“1) Nodoklis ir jāmaksā pircējam vai pakalpojuma saņēmējam:

[..]

b) bāvdarbu gadījumā [..].”

11 Saskaņā ar jaunā likuma par PVN 142. panta 7. punktu, “ja tiek piemērots 1. punkts, preču pārdevējs vai pakalpojumu sniedzējs uzēmas izdot rīcīnu, kurā nav iekāuta ne priekšnodokļa summa, ne likme [..]”.

12 Jaunā likuma par PVN 169. panta k) punktā ir noteikts:

“Rīcīnā obligāti ir jānorāda šādas ziņas:

k) [..] gadījumā, ja nodoklis ir jāmaksā preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam, atsaucē uz tiesību normu vai cita skaidra norāde par to, ka par preču pārdošanu vai pakalpojumu sniegšanu

[..]

kb) nodoklis ir jāmaksā preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam.”

13 Turklāt jaunā likuma par PVN 269. panta 1. punktā ir noteikts:

“Tādā gadījumā, ja gan pašreizējā likumā, gan 1992. gada LXXIV Likumā par PVN [(turpmāk tekstā – “iepriekšējais likums par PVN”)] tiesības un pienākumi izmantot apgrieztā iekasēšanu ir noteikti tām pašām personām un personām, uz kurām attiecas ar nodokli apliekams darījums, pamatojoties uz tādām pašām faktiem, pat pēc pašreizējā likuma spēkā stāšanās minēto tiesību un pienākumu noteikšanu un piemērošanu reglamentē tikai [iepriekšējā] likuma [attiecībā uz] PVN tiesību normas, izņemot gadījumu, kad pašreizējā likumā atšķirībā no [iepriekšējā] likuma par PVN ir izbeigti visu attiecīgo personu kopīgie pienākumi vai tām ir noteiktas mazāk stingras prasības, vai tām piešķirtas jaunas vai papildu tiesības. Šajā gadījumā attiecīgajām personām ar kopīgu lēmumu ir atļauts dot priekšroku vienu tiesību un pienākumu noteikšanai un piemērošanai, pamatojoties uz pašreizējā likuma noteikumiem, pat ja šīs tiesības un pienākumi radušās pirms šā likuma stāšanās spēkā, ievērojot noilguma termiņu, ar nosacījumu, ka visas

attiecīgās puses ir iepriekš brīdinājušas par savu lēmumu valsts nodokļu iestādi, iesniedzot kopīgu rakstisku lūgumu, kurš minētajai iestādei ir jāsaņem vēlākais 2008. gada 15. februārī. Nevienam prasības pieteikumu par noilguma atcelšanu nevar iesniegt pēc šīs termiņa izbeigšanās. Šajā gadījumā var iesniegt papildu deklarāciju, nemaksājot nokavējuma naudu.”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

14 Prasītāja pamata lietā 2006. gada 9. jūnijā ar pasūtītāju *NÁS MPS* 4 kft noslēdza vispārēju uzņēmuma lūgumu par bēvdarbiem. Prasītāja pamata lietā minētos darbus veica ar dažādu apakšuzņēmēju palīdzību.

15 Darbi tika uzsākti 2007. gada pavasarī, bet tā paša gada vasarā finansiālu problēmu dēļ tika pārtraukti. Par darbiem, kas bija paveikti līdz šai pārtraukšanai, tika izrakstīti rēķini. Gan prasītāja pamata lietā, gan tās apakšuzņēmēju izpildītāja savus pienākumus saistībā ar PVN deklarāšanu un nomaksu saskaņā ar iepriekšējo likumu par PVN.

16 2008. gada 14. februārī, pēc tam, kad spēkā bija stājies jaunais likums par PVN, prasītāja pamata lietā, pasūtītājs un apakšuzņēmēji ar kopīgu lēmumu un atbilstoši minētā likuma 269. panta 1. punktam vienojās par jaunā likuma noteikumu piemērošanu darbiem, kuri veikti, pamatojoties gan uz lūgumu starp prasītāju pamata lietā un pasūtītāju, gan lūgumiem, kuri noslēgti starp minēto prasītāju un tās apakšuzņēmējiem (turpmāk tekstā – “2008. gada 14. februāra deklarācija”).

17 Pēc tam, kad nodokļu administrācija bija veikusi prasītājas pamata lietā iesniegtās PVN deklarācijas par 2007. finanšu gadu pārbaudi, minētā administrācija ar 2008. gada 23. maija lēmumu atzina, ka tai kopumā par laiku no 2007. gada aprīļa līdz septembrim ir HUF 52 822 000 nodokļu parāds. Nodokļu iestāde šajā ziņā paskaidroja, ka prasītāja pamata lietā neesot varējusi izmantot tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, pamatojoties uz apakšuzņēmēju izrakstītajiem rēķiniem, jo šie rēķini neatbilstot jaunā likuma par PVN noteikumiem. Pēc 2008. gada 14. februāra deklarācijas jaunā likuma par PVN noteikumi apgrieztās iekasēšanas jomā esot ar atpakaļejošu spēku piemērojami 2007. gadā izrakstītajiem rēķiniem. Pēc minētās iestādes domām, apakšuzņēmēju izrakstītajos rēķinos esot bijis jāievēro šis jaunā likuma 142. panta 7. punkta un 169. panta k) punkta noteikumi. Līdz ar to, lai prasītāja pamata lietā varētu izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitēšanu atbilstoši jaunā likuma par PVN noteikumiem, pirmkārt, apakšuzņēmējiem būtu jāgroza izrakstītie rēķini un, otrkārt, minētajai prasītājai būtu jāgroza sava PVN deklarācija attiecībā uz 2007. finanšu gadu, iesniedzot papildu deklarāciju.

18 Ar 2008. gada 5. septembra lēmumu *APEH* apstiprināja 2008. gada 23. maija lēmumu.

19 Prasītāja pamata lietā cēla iesniedzējtiesā prasību atcelt *APEH* 2008. gada 5. septembra lēmumu. Minētā tiesa uzskata, ka ar jaunā likuma par PVN 269. panta 1. punktu, ar kuru ar atpakaļejošu spēku ir atceltas tās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, kuras, pamatojoties uz iepriekšējo likumu par PVN, regulāri izmantoja prasītāja pamata lietā, ir pārkāpts Sestās direktivas 17. un 20. pants, kā arī dažādi Savienības tiesību vispārījie principi.

20 Šīdos apstākļos *Baranya Megyei Bíróság* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādos prejudiciālos jautājumus:

“1) Vai ar Sestās direktīvas 17. un 20. pantu ir saderīga valsts tiesību norma, kas stājusies spēkā 2008. gada 1. janvārī – pēc tam, kad radušās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, – un ar kuru attiecībā uz PVN, kas ir samaksāts un deklarēts par 2007. finanšu gadu piegādātā precēm un sniegtiem pakalpojumiem, atskaitīšanu ir pieprasīts, lai tiktu labots rādītājs un iesniegta papildu deklarācija?

2) Vai jaunā likuma par PVN 269. panta 1. punktā noteiktais pasākums, saskaņā ar kuru gadījumā, ja tiktu izpildīti šajā pantā paredzētie nosacījumi, tiesības un pienākumi būtu jānovērtē un jāpiemēro atbilstoši šā likuma normām, lai gan tie ir radušies pirms tā spēkā stāšanās, – neskarot noilgumu – atbilst vispārīgiem [Savienības] tiesību principiem tādējādi, ka tas būtu objektīvi pamatots, saprātīgs un samērīgs, kā arī atbilstu tiesiskās drošības principam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemšanu

21 Ungārijas valdība norāda, ka pamata lieta nerada nepieciešamību interpretēt iesniedzējtiesas lūgumā minētās tiesību normas un tiesību principus. Tā šajā ziņā apgalvo, pirmkārt, ka jaunā likuma par PVN noteikumu piemērošana ar atpakaļejošu spēku ir pamatota tikai ar prasītāja pamata lietā un citu attiecīgo nodokļa maksātāju skaidru un spontānu gribas izpaušmi. Tomēr tiklīdz, ciktāl prasītāja pamata lietā ir tieši lūgusi šādu šā likuma piemērošanu, tai būtu jāievēro ar to saistītās tiesiskās sekas. Otrkārt, pamata lieta esot kļūdainas prasītāja pamata lietā veiktās jaunā likuma par PVN pārējas noteikumu interpretācijas sekas. Minētā lieta radot jautājumu par valsts tiesību, nevis Savienības tiesību interpretāciju.

22 Šajā ziņā ir jāteic, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Eiropas Savienības Tiesas un valsts tiesu sadarbības ietvaros, kas paredzēta LESD 267. pantā, tikai valsts tiesas, kuras iztiesā lietu un kurām ir jāuzņem atbildība par pieņemamo tiesas nolikumu, ir tās, kas, ņemot vērā lietas īpatnības, var noteikt, cik lielā mērā prejudiciālais nolikums ir vajadzīgs, lai šīs tiesas varētu pieņemt nolikumu, un cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tādējādi, [ja] uzdotie jautājumi ir saistīti ar Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolikumu (skat. it īpaši 2001. gada 13. marta spriedumu lietā C-379/98 *PreussenElektra*, *Recueil*, I-2099. lpp., 38. punkts; 2009. gada 1. oktobra spriedumu lietā C-103/08 *Gottwald*, Krājums, I-9117. lpp., 16. punkts, un 2010. gada 22. aprīļa spriedumu lietā C-82/09 *Dimos Agiou Nicolaou*, Krājums, I-0000. lpp., 14. punkts).

23 No tā izriet, ka atbilstības prezumpciju, kas piemēta valsts tiesu prejudiciālā kārtā uzdotiem jautājumiem, var atspēkot tikai izņēmuma gadījumos, kad ir acīmredzami skaidrs, ka lūgtajai Savienības tiesību normu interpretācijai, uz ko attiecas šie jautājumi, nav nekādas saistības ar situāciju pamata lietā vai pamata lietas priekšmetu (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Gottwald*, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Tomēr šajā gadījumā neatkarīgi no tā, ka prasītāja pamata lietā ir izvēlējies piemērot jauno likumu par PVN un, pat ja tās izdarītā izvēle ir balstīta uz kļūdainu šā likuma interpretāciju, šā jaunā likuma normas ir piemērojamas pamata lietai un iesniedzējtiesa izsaka šaubas par minētā likuma pārējas pasākumu saderīgumu ar dažādiem Savienības tiesību normām, jo ar šiem pasākumiem prasītājai pamata lietā ir liegts izmantot tās tiesības uz PVN atskaitīšanu.

25 Tāpēc ir jākonstatē, ka nav acīmredzami, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas nozīmes attiecībā uz nolikumu, kurš ir jāpieņem iesniedzējtiesai.

26 Tādējādi līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir jāatzīst par pieņemamu.

Par pirmo jautājumu

27 Attiecībā, pirmkārt, uz pirmo jautājuma priekšmetu ir jākonstatē, ka iesniedzējtiesas līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Sestās direktivas 17. un 20. panta interpretāciju.

28 Tomēr saskaņā ar Direktivas 2006/112 411. un 413. pantu ar šo direktīvu kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta Sestā direktīva.

29 Tādējādi, ņemot vērā, ka attiecīgā pamata lietas apstākļi ir radušies pēc 2007. gada 1. janvāra, vienīgi Direktivas 2006/112 noteikumu interpretācija ir attiecināma uz šo lietu.

30 Tas, ka valsts tiesa, formāli izsakoties, prejudiciālos jautājumus ir formulējusi, atsaucoties vienīgi uz Sestās direktivas noteikumiem, neliedz Tiesai sniegt šai tiesai visus interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumu uz tiem ir vai nav atsaukusies (šajā ziņā skat. 2009. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-115/08 *ŻEZ*, Krājums, I-10265. lpp., 81. punkts, un 2010. gada 12. janvāra spriedumu lietā C-341/08 *Petersen*, Krājums, I-0000. lpp., 48. punkts).

31 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Direktīvā 2006/112, kā izriet no tās preambulas 3. apsvēruma, ir pārstādīti pastāvošie tiesību akti dalībvalstu tiesību aktu par PVN saskaņošanas jomā, it īpaši Sestā direktīva, principā neveicot būtiskas izmaiņas šajā tiesiskajā regulājumā.

32 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka pirmais uzdotais jautājums attiecas uz Direktivas 2006/112 167. panta un 168. panta, kas atbilst iesniedzējtiesas lūgumam minētajiem Sestās direktivas noteikumiem, interpretāciju. Turklāt, tā kā pirmais jautājums būtībā ir par grozījumiem tiesību uz PVN atskaitēšanu izmantošanā, ir jāuzskata, ka tas attiecas arī uz Direktivas 2006/112 178. panta interpretāciju.

33 Otrkārt, attiecībā uz lietas būtību iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktivas 2006/112 167., 168. un 178. pants pieļauj tādā valsts tiesisko regulājumā, kāds ir aplūkots pamata lietā, kurā, ar atpakaļejošu spēku piemērojot jaunos noteikumus attiecībā uz apgriezto iekasēšanu, PVN atskaitēšana ir atkarīga no rādītājiem par darījumiem, kuri veikti pirms jaunā likuma spēkāstāšanās, un no papildu finanšu deklarācijas iesniegšanas.

34 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka Direktivas 2006/112 167. un 168. pantā paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (2010. gada 15. jūlija spriedums lietā C-368/09 *Pannon Gép Centrum*, Krājums, I-0000. lpp., 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Atskaitēšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļa maksātāju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National*, *Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts; 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā C-25/03 *HE*, Krājums, I-3123. lpp., 70. punkts, kā arī 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 48. punkts).

36 Tas, ka nodokļa maksātājs ir drīzāk izvēršies piemērot jaunā likuma par PVN, nevis iepriekšējo likumu, pats par sevi neietekmē tās tiesības uz iepriekš samaksātā PVN atskaitēšanu,

kas tieši izriet no Direktīvas 2006/112 167. un 168. panta.

37 Otrkārt, attiecībā uz tādām noteikumiem par tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu, kādi ir ietverti Direktīvas 2006/112 178. pantā, tātad kā runa ir par apgrieztās iekasēšanas procedūru, kura izriet no Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta a) apakšpunkta, ir jākonstatē, ka ir piemērojami tikai 178. panta f) punktā paredzētie noteikumi. Tādā nodokļa maksātājam, kuram kā pakalpojumu saņēmējam ir jāmaksā ar tiem saistītais PVN, lai tas varētu izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, nav pienākuma izrakstīt rēķinu, kurš būtu noformēts atbilstoši Direktīvas 2006/112 formālajiem nosacījumiem, un tam, lai izmantotu šīs pašas direktīvas 178. panta f) punktā paredzēto iespēju, ir jāizpilda tikai attiecīgās dalībvalsts noteiktās formalitātes (šajā ziņā skat. 2004. gada 1. aprīļa spriedumu lietā C-90/02 *Bockemühl*, *Recueil*, I-3303. lpp., 47. punkts).

38 No judikatūras izriet, ka formalitātes, kuras šādi ir noteikusi attiecīgā dalībvalsts un kuras nodokļa maksātājam ir jāievēro, lai tas varētu izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, nevar pārsniegt to, kas ir noteikti nepieciešams, lai kontrolētu pareizu apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bockemühl*, 50. punkts).

39 Šajā ziņā jau ir nospriests, ka nodokļu neitralitātes princips prasa, lai iepriekšējā PVN atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, pat ja nodokļu maksātāji nav izpildījuši noteiktas formālas prasības (2008. gada 8. maija spriedums apvienotajās lietās C-95/07 un C-96/07 *Ecotrade*, Krājums, I-3457. lpp., 63. punkts).

40 Līdz ar to, ja nodokļu administrācijas rēķinā ir nepieciešams ziņās, lai konstatētu, ka nodokļa maksātājam kā attiecīgā pakalpojuma saņēmējam ir jāmaksā PVN, Direktīvas 2006/112 167. un 168. pants un 178. panta f) punkts nepieļauj tādus tiesisko regulējumu, kurš šā nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli ir noteikti papildu nosacījumi, kuru sekas varētu būt šo tiesību atņemšana (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Bockemühl*, 51. punkts, un apvienotajās lietās *Ecotrade*, 64. punkts).

41 Pamata lietas ietvaros nodokļu administrācija ir liegusi prasītājam pamata lietā tiesības uz PVN, kas saistīts ar tās apakšuzņēmēju 2007. gadā veiktajiem būvdarbiem, atskaitīšanu, jo, pirmkārt, minētajai prasītājam par šo darbību nebija rēķinu, kuri būtu izrakstīti, ievērojot jaunā likuma par PVN 142. panta 7. punkta un 169. panta k) punkta noteikumus, kuri ar atpakaļejošu spēku bija piemērojami no 2008. gada 1. janvāra, un, otrkārt, tātad nebija grozījusi savu nodokļu deklarāciju par 2007. gadu, pamatojoties uz šādi labotiem rēķiniem.

42 Pirmkārt, no lietas materiāliem izriet, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā noteiktie materiālie nosacījumi, lai iegūtu tiesības uz PVN atskaitīšanu, ir apvienoti, lai prasītāja pamata lietā varētu izmantot minētās tiesības attiecībā uz PVN, kas ir maksājams par tās apakšuzņēmēju veiktajiem būvdarbiem. Jānorāda, ka šie pārdotie darījumi tika izmantoti nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām attiecīgajā dalībvalstī. Turklāt, pamatojoties uz finanšu deklarāciju par 2007. gadu, attiecīgā nodokļu iestāde bija informēta par minēto materiālo nosacījumu apvienošanu.

43 Otrkārt, nav apstrīdēts, ka brīdī, kad nodokļu iestāde liedza prasītājam pamata lietā tiesības uz PVN atskaitīšanu, šai iestādei, pamatojoties uz finanšu deklarāciju par 2007. gadu un 2008. gada 14. februāra deklarāciju, bija visa nepieciešamā informācija, lai noteiktu, ka PVN prasītājam pamata lietā bija jāmaksā kā tās apakšuzņēmēju veikto būvdarbu saņēmējam.

44 K? nor?da Eiropas Komisija, t?du formalit?šu, k?das ir apl?kotas pamata liet?, noteikšanas sekas attiec?b? uz pras?t?ju pamata liet? var?ja b?t t?s ties?bu uz nodok?a atskait?šanu at?emšana.

45 T?tad, ?emot v?r? š? sprieduma 39. un 40. punkt? min?to judikat?ru, ir j?uzskata, ka Direkt?vas 2006/112 167., 168. un 178. pant? netiek pie?auta t?du formalit?šu noteikšana, k?das ir apl?kotas pamata liet?.

46 Š?dos apst?k?os Direkt?vas 2006/112 167., 168. un 178. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auta t?da valsts tiesisk? regul?juma piem?rošana ar atpaka?ejošu sp?ku, kur? apgriezt?s iekas?šanas sist?mas ietvaros ar b?vdarbiem saist?t? PVN atskait?šana ir atkar?ga no r??inu par min?tajiem dar?jumiem un papildu finanšu deklar?cijas iesniegšanas, lai gan attiec?gajai nodok?u iest?dei ir visi nepieciešamie dati, lai noteiktu, ka nodok?a maks?t?jam ir j?maks? PVN k? attiec?go pakalpojumu sa??m?jam, un lai p?rbaud?tu atskait?m? nodok?a summu.

Par otro jaut?jumu

47 ?emot v?r? uz pirmo jaut?jumu sniegto atbildi, uz otro jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

48 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 167., 168. un 178. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auta t?da valsts tiesisk? regul?juma piem?rošana ar atpaka?ejošu sp?ku, kur? apgriezt?s iekas?šanas sist?mas ietvaros ar b?vdarbiem saist?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šana ir atkar?ga no r??inu par min?tajiem dar?jumiem un papildu finanšu deklar?cijas iesniegšanas, lai gan attiec?gajai nodok?u iest?dei ir visi nepieciešamie dati, lai noteiktu, ka nodok?a maks?t?jam ir j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis k? attiec?go pakalpojumu sa??m?jam, un lai p?rbaud?tu atskait?m? nodok?a summu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ung?ru.