

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. balandžio 11 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Teisė į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą – 199 straipsnio 1 dalies a punktas – Atvirkštinis apmokestinimas – Nepagrįstas mokesčio sumokėjimas, kurį atliko paslaugų gavėjas paslaugų teikėjui pagal neteisingai remiantis prasto apmokestinimo taisyklėmis išrašytą sąskaitą faktūrą – Mokesčių institucijos sprendimas, kuriuo nustatoma paslaugų gavėjo mokesčio skola ir atmetamas prašymas leisti taikyti atskaitą – Mokesčių institucijos patikrinimo dėl galimybės susigrąžinti mokestį nebuvimas“

Byloje C-691/17

dėl *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinis ir darbo teismas, Vengrija) 2017 m. lapkričio 29 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2017 m. gruodžio 11 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

PORR Építési Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Lycourgos (pranešėjas), teisėjai E. Juhász ir M. Ilešič,

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2019 m. sausio 9 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *PORR Építési Kft.*, atstovaujamos É. Radnai ir ügyvédek G. Hajdu,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir G. Koós,
- Europos Komisijos, atstovaujamos K. Talabér-Ritz ir L. Lozano Palacios,

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

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, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1; toliau – Direktyva 2006/112), ir proporcingumo, mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *PORR Építési Kft.* (toliau – PORR) ir *Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus apeliacinis skyrius, Vengrija) (toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl nurodytos įmonės mokesčių perskaičiavimo, atlikto dėl nacionalinės nuostatos, susijusios su atvirkštinio apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) mechanizmu, netaikymo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 167 straipsnyje nustatyta:

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

4 Tos pačios direktyvos 168 straipsnyje 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 prievolę, 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 Minėtos direktyvos 178 straipsnyje numatyta:

„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.“

6 Šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas [skirti] šie tiekimo ar teikimo sandoriai:

a) su nekilnojamuoju turtu susijusi statybos paslauga, įskaitant remonto, valymo, priežiūros, keitimo ir griovimo paslaugas, teikimas, taip pat statybos darbų perdavimas, kuris pagal 14 straipsnio 3 dalį laikomas prekių tiekimu;

<...>“

7 Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytą specialią nuostatą, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

11a) kai įsigyjantiam asmeniui tenka prievolė sumokėti PVM, nurodoma „Atvirkštinis apmokestinimas“;

<...>“

8 Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnis, prieš įsigaliojant Direktyvai 2010/45, buvo suformuluotas taip:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytą specialią nuostatą, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

11) neapmokestinimo atveju arba kai prekes ar paslaugas įsigyjantiam asmeniui tenka prievolė sumokėti PVM, nuoroda į taikomą šios direktyvos nuostatą arba atitinkamą nacionalinę nuostatą arba bet kokia kita nuoroda, kad prekės tiekimas ar paslaugų teikimas yra neapmokestinamas arba kad taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka.

<...>“

Vengrijos teisė

9 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII; toliau – PVM įstatymas) 70 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ir paslaugų tiekimo atveju apmokestinamųjų vertė sudaro:

<...>

b) papildomos išlaidos, kurias prekės tiekėjas arba paslaugų teikėjas perkė iš prekės įsigijui arba paslaugų gavėjui, be kita ko, komisinių arba kitų tarpininkavimo mokesčių, pakavimo, transporto ir draudimo išlaidos;

<...>“

10 Šio įstatymo 119 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip, teisė atskaityti mokestį atsiranda nustačius mokėtino pirkimo mokesčio sumą (120 straipsnis) <...>“

11 Minėto įstatymo 120 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo, kaip toks, naudoja arba eksploatuoja savo apmokestinamosioms prekėms tiekti arba paslaugoms teikti, jis turi teisę iš mokesčio, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokestis, kurį jam apskaitiavo kitas apmokestinamasis asmuo, įskaitant visus asmenis arba subjektus, kuriems taikomas supaprastintas pelno mokestis, įsigyjant prekes arba paslaugas;
- b) mokestis, kurį reikia mokėti dėl prekių ar paslaugų įsigijimo, – įskaitant prekių įsigijimą Bendrijos viduje.

<...>

12 PVM įstatymo 127 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Nustatyta esminė teisė atskaitę gyvendinimo sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo asmeniškai turėtų:

- a) 120 straipsnio a punkte numatytu atveju – jo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, kaip rodytą apie vykdytą sandorį;
- b) 120 straipsnio b punkte nurodytais atvejais:

ba) tiekimo Bendrijos viduje atveju – jo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, kaip rodytą apie vykdytą sandorį;

bb) bet kokių kitų atveju – visus dokumentus, būtinus apskaituoti mokėtino mokesčio sumą; nepažeidžiant pirmesnių nuostatų, įsigyjant prekes Bendrijos viduje ar bet kuriuo kitu atveju, kai prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas – kaip tokie – apmokestinami Vengrijoje ar kitoje valstybėje narėje, – sandorio egzistavimą rodančią jo vardu išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>

4. Pirkimo mokesčio suma, kuri gali būti atskaityti, negali viršyti tos sumos, kuri nurodyta kaip PVM dokumente, kuri daroma nuoroda 1 dalyje ar kuri gali būti apskaituota kaip šis mokestis remiantis tokiu dokumentu.

<...>

13 PVM įstatymo 169 straipsnyje nustatyta:

„Sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyti šie rekvizitai:

<...>

j) perkeltos mokesčio suma, nebent įstatyme numatyta kitaip;

k) neapmokestinimo atveju arba kai mokestis privalo mokėti prekės įgijėjas ar paslaugų gavėjas, – nuoroda į teisės nuostatą arba kita aiški nuoroda į tai, kad prekės tiekimas arba paslaugų teikimas:

ka) neapmokestinamas arba

kb) mokestis moka prekės įgijėjas ar paslaugų gavėjas.

<...>

14 Šio įstatymo 142 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Mokest? moka prekį? ?gij?jas arba paslaug? gav?jas:

<...>

b) statybos ar montavimo darb? atveju, taip pat d?l kit? montavimo darb?, kvalifikuotin? kaip paslaug? teikimas, skirtas statiniams statyti, pl?sti, pertvarkyti, ir d?l kit? pastat? modifikavimo darb?, ?skaitant visišk? pastato nugriovim?, su s?lyga, kad reikia tur?ti statybos licencij? d?l statybos, pl?timo, pertvarkymo ir pastat? modifikavimo, apie tai paslaug? gav?jas paslaug? teik?jui turi iš anksto pranešti raštu;

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

15 *Nemzeti Adó? és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága* (Nacionalin? mokes?i? ir muit? administracija, Pagrindin? muitin?s ir mokes?i? direkcija stambiams mok?tojams, Vengrija) atliko patikrinim?, kai PORR pateik? 2010 ir 2011 met? deklaracijas d?l mokes?i? ir biudžeto subsidij?.

16 2015 m. kovo 13 d. sprendimu mokes?i? administratorius nurod? PORR sumok?ti 88 644 000 Vengrijos forint? (HUF) (maždaug 275 000 EUR) nesumok?to PVM, 26 593 000 HUF (maždaug 82 200 EUR) mokestin?s baudos, 13 908 000 HUF (maždaug 43 000 EUR) delspinigi? ir 500 000 HUF (maždaug 1 550 EUR) baudos už prievoli? ne?vykdim?.

17 Gav?s PORR administracin? skund? d?l 2015 m. kovo 13 d. sprendimo, 2015 m. liepos 31 d. mokes?i? administratorius patvirtino š? su PVM susijus? sprendim? d?l mokes?i? perskai?iavimo.

18 Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, kiek tai susij? greitkelio tiesimu, PORR pri?m? bent iš trijų tiek?jų s?skaitas fakt?ras, kurios išrašytos pagal ?prast? apmokestinimo sistem? ir kuriose buvo nurodytas PVM. PORR apmok?jo šias s?skaitas fakt?ras, atskait? nurodytas PVM sumas ir papraš? jas gr?žinti. Vis d?lto mokes?i? administratorius konstatavo, kad s?skaitos fakt?ros buvo susijusios su pagrindine statybos veikla ir kad pagal taikytinas nacionalines taisykles joms tur?jo b?ti taikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas. S?skaitas fakt?ras išraš? asmenys tur?jo jas išrašyti be PVM arba nurodyti, kad taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas.

19 Taigi mokes?i? institucijos padar? išvad?, kad PORR gal?jo pasinaudoti teise atskaityti šiose s?skaitose fakt?rose nurodytas PVM sumas tik pagal PVM ?statymo 120 straipsnio b punkt?, o ne pagal to paties ?statymo 120 straipsnio a punkt?. Šiuo klausimu jis nurod?, kad n?ra dvigubo apmokestinimo ir kad d?l s?skait? fakt?r? išrašymo klaidos PORR neatleidžiama nuo nurodyt? sankcij?. Jis taip pat pabr?ž?, kad s?skaitas fakt?ras išrašiusi? asmen?, nurodyt? pagrindin?je byloje, gal?t? b?ti paprašyta ištaisyti šias s?skaitas.

20 PORR pareišk? ieškin? *F?v?rosi Közigazgat?si és Munkaügyi Bírós?g* (Budapešto administracinin? ir darbo byl? teismas, Vengrija) d?l mokes?i? administratoriaus sprendimo. Ieškinyje ji iš esm?s teigia, kad mokes?i? administracija neteisingai kvalifikavo faktines aplinkybes, kai nusprend?, jog pagrindin?je byloje aptariamose s?skaitose fakt?ros tur?jo b?ti išrašytos pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?.

21 Be to, PORR teigia, kad net jei šios s?skaitos fakt?ros tur?jo b?ti išrašytos pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?, mokes?i? administratorius netur?jo atimti teis?s ? PVM atskait?. Ši bendrov? teigia, kad mokes?i? administratorius negin?ijo sandori? su bendrov?mis, kurios išraš?

s?skaitas fakt?ras, buvimo, ir priduria, jog šios bendrov?s veikiausiai ?vykd? savo prievol? sumok?ti gaut? PVM, t. y. sumok?jo PVM ? valstyb?s biudžet?.

22 PORR taip atkreipia d?mes? ? tai, kad mokes?i? administratorius ne?vykd? pareigos patikrinti, ar s?skaitas fakt?ras išraš? asmenys, aptariami pagrindin?je byloje, sumok?jo PVM ir ar dar buvo galima ištaisyti šias s?skaitas fakt?ras. Šis administratorius *a fortiori* neatsižvelg? ? tai, kad toks ištaisymas tikriausiai nebegalimas, nes savikontrol? negalima vykstant pateikt? deklaracij? patikrai. Vadinasi, iš šios bendrov?s yra galutinai atimta galimyb? ?gyvendinti teis? ? atskait?.

23 Gindamasis mokes?i? administratorius teigia, kad jis suteik? PORR teis? atskaityti sumok?t? PVM pagal s?skaitas fakt?ras, išrašytas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?, ir taip buvo pašalinta dvigubo apmokestinimo rizika.

24 *F?v?rosi Közigazgat?si és Munkaügyi Bírós?g* (Budapešto administracini? ir darbo byl? teismas) nurodo Teisingumo Teismo jurisprudencij?, pagal kuri?, jei gr?žinti klaidingai sumok?t? PVM mokes?i? institucijoms tampa ne?manoma arba per daug sunku, ypa? pardav?jo nemokumo atveju, pagal veiksmingumo princip? reikalaujama, kad atitinkamas prek? ?gij?jas gal?t? pateikti prašym? d?l gr?žinimo tiesiogiai mokes?io institucijoms. Taigi valstyb?s nar?s turi numatyti priemones ir proced?rin? tvark?, kurios yra b?tinios siekiant leisti min?tam ?gij?jui susigr?žinti s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest? laikantis veiksmingumo principo.

25 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo teigimu, mokes?i? institucijos tur?jo patikrinti, ar s?skaitas fakt?ras išraš? asmenys gali gr?žinti ieškovei pagrindin?je byloje neteisingai sumok?tas PVM sumas ir ar ji tur?jo teis? susigr?žinti šias sumas iš šio administratoriaus. Iš ties?, atsižvelgiant ? tai, kad mokestinio patikrinimo proced?ra, kuri užkerta kelia savikontrolei, buvo prad?ta, mokes?i? administratorius tur?jo ištaisyti pad?t?. Teismas taip pat teiraujasi, kokia proced?ra (t. y. administraciniu teismo procesu ar nauja proced?ra mokes?i? institucijose) remdamasi ieškov? pagrindin?je byloje gal?t? atgauti neteisingai sumok?to PVM sum?.

26 Tokiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos [2006/112] nuostatas, ypa? proporcingumo, mokes?i? neutralumo ir veiksmingumo principus, reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalinio mokes?i? administratoriaus praktika, pagal kuri?, net nesant suk?iavimo mokes?i? srityje, apskai?iuojant mokest? atsisakoma suteikti teis? ? atskait?, kuri? galima atlikti remiantis PVM s?skaita fakt?ra, išduota laikantis ?prastos apmokestinimo tvarkos, nes s?skaita fakt?ra tur?jo b?ti išrašyta taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?, ir prieš atsisakydamas suteikti teis? ? atskait? mokes?i? administratorius neišnagrin?ja:

– ar s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo gali s?skaitos gav?jui gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM sum? ir

– ar s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo gali (pagal nacionalin?s teis?s aktus) teis?tai j? pataisyti ir atitinkamai iš mokes?i? administratoriaus susigr?žinti jam nepagr?stai sumok?t? mokest??

2. Ar Direktyvos [2006/112] nuostatas, ypa? proporcingumo, mokes?i? neutralumo ir veiksmingumo principus, reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalinio mokes?i? administratoriaus praktika, pagal kuri?, apskai?iuojant mokest?, atsisakoma suteikti teis? ? atskait?, kuri? galima atlikti remiantis PVM s?skaita fakt?ra, išduota laikantis ?prastos apmokestinimo tvarkos, nes s?skaita fakt?ra tur?jo b?ti išrašyta taikant atvirkštinio apmokestinimo

mechanizm?, ir pagal kuri? apskai?iuojant mokest? nenusprendžiama, kad s?skaitos fakt?ros gav?jui bus gr?žintas nepagr?stai sumok?tas mokestis, nepaisant to, jog s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ? nacionalin? išd? sumok?jo s?skaitose fakt?rose apskai?iuot? PVM?“

D?I prejudicini? klausim?

27 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Direktyv? 2006/112 ir proporcingumo, mokes?i? neutralumo ir veiksmingumo principus reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama mokes?i? administratoriaus praktika, pagal kuri?, nesant ?tarim? d?I suk?iavimo, ši institucija nesuteikia ?monei teis?s atskaityti PVM, kur? ši ?mon?, kaip paslaug? gav?ja, nepagr?stai sumok?jo ši? paslaug? teik?jui pagal s?skait? fakt?r?, kuri? jis išraš? remdamasis ?prastomis PVM taisyklomis, nors atitinkamam sandoriui tur?jo b?ti taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, kai prieš atsisakydama suteikti teis? ? atskait? ši mokes?i? institucija:

– neišnagrin?ja, ar ši? klaiding? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo gali gr?žinti klaidingai sumok?to PVM sum? šios s?skaitos fakt?ros adresatui ir ar gali ištaisyti ši? s?skait? fakt?r? pagal savikontrol?s proced?r? vadovaudamasis taikomais nacionalin?s teis?s aktais, jog susigr?žint? nepagr?stai sumok?t? mokest? ? valstyb?s išd?, arba

– nenusprendžia pati gr?žinti tos pa?ios s?skaitos fakt?ros adresatui mokes?io, kur? jis neteisingai sumok?jo j? išrašiusiam asmeniui ir kur? pastarasis v?liau sumok?jo ? valstyb?s biudžet?.

28 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad iš nutarties d?I prašymo priimti prejudicin? sprendim? n?ra joki? užuomin?, kad Teisingumo Teismas gal?t? ?vertinti proporcingumo principo aiškinimo naud? siekiant atsakyti ? pateiktus klausimus. Tod?I atsakymas ? šiuos klausimus apims tik atitinkam? Direktyvos 2006/112 nuostat? ir mokes?i? neutralumo ir veiksmingumo princip? aiškinim?.

29 Pirma, reikia patikrinti, ar šias nuostatas ir principus atitinka tai, kad paslaug? gav?jui, esan?iam tokioje situacijoje, kokioje yra PORR, atsisakoma suteikti teis? ? PVM.

30 Šiuo klausimu svarbu, kad taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizm? neatliekama PVM mok?jimo tarp paslaug? teik?jo ir gav?jo, nes pastarasis turi pareig? sumok?ti pirkimo PVM už ?vykdytus sandorius ir iš esm?s gali atskaityti š? mokest? taip, kad jokia suma neb?t? mok?tina mokes?i? administratoriui (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 41 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

31 Taip pat pažym?tina, kad teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis, kuri iš esm?s negali b?ti ribojama (2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C?368/09, EU:C:2010:441, 37 punktas ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 42 punktas).

32 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo bet kokios jo ekonomin?s veiklos atveju mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?I bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C?408/98, EU:C:2001:110, 24 punktas ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 43 punktas).

33 Be to, primintina, kad kalbant apie PVM atskaitos taikymo tvark? atvirkštinio apmokestinimo atveju, numatytu Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo, kuris kaip paslaug? gav?jas turi prievol? sumok?ti su ja susijus? PVM, neprivalo tur?ti s?skaitos

faktūros, išrašytos remiantis formaliomis PVM direktyvos sąlygomis, kad galėtų naudotis teise ? atskait?, ir, naudodamasis galimybe, kuri jam numatyta šio 178 straipsnio f punkte, turi laikytis tik atitinkamos valstybės narės nustatytą formalumą (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 44 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

34 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje aptariamose sąskaitose faktūrose nebuvo pateikta informacijos, kurios reikalaujama pagal PVM ?statymo 169 straipsnio 1 dalies k punkt?, ir kad PORR klaidingai sumokėjo PVM, kur? neteisingai nurod? šias sąskaitas faktūras išraš? asmenys, nes pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizm? ji, kaip paslaug? gavėja, tur?jo tiesiogiai sumokėti PVM mokesi? institucijoms pagal min?to ?statymo 142 straipsnio 1 dalies b punkt?, kuriuo Vengrija ?gyvendino galimyb?, numatyt? Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies a punkte.

35 Taigi, be to, kad šios sąskaitos faktūros neatitiko formali? reikalavim?, numatyt? nacionalin?s teis?s aktuose, kuriais perkelta ? nacionalin? teis? ši direktyva, nebuvo laikytasi esminio šio mechanizmo reikalavimo, t. y. nėra PVM mokėjimo mokesi? institucijoms, kur? tur?jo atlikti apmokestinamasis asmuo, prašantis grąžinti š? mokest?. Tokia situacija mokesi? institucijai trukdo kontroliuoti, kaip taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, ir sukelia atitinkamai valstybei narei grėsm?, kad bus prarastos mokestin?s pajamos (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 45 ir 46 punktus).

36 Be to, PORR sumokėtas PVM sąskaitas faktūras išrašiusiems asmenims nebuvo mokėtinas, o teis?s ? atskait? taikymas apsiriboja tik mokėtinais mokesiais, t. y. mokesiais, susijusiais su PVM apmokestinamu sandoriu, ar sumokėtais mokesiais, jei jie buvo mokėtini (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 47 punkt?).

37 Kadangi PORR nesilaik? esminio atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo reikalavimo ir PVM, kur? ji sumokėjo paslaug? teikėjui, nebuvo mokėtinas, ši bendrov? negalėjo pasinaudoti teise ? min?to PVM atskait?.

38 Antra, reikia išnagrinėti, ar pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? ir, kaip iš esm?s teigia PORR, prieš atsisakydama suteikti teis? ? PVM atskait? apmokestinamajam asmeniui, kuris j? neteisingai sumokėjo sąskaitas faktūras išrašiusiems asmenims, kaip antai aptariamiesiems pagrindin?je byloje, mokesi? institucija turi patikrinti, ar šie asmenys gali ištaisyti min?tas sąskaitas faktūras ir grąžinti apmokestinamajam asmeniui jose nurodyt? PVM sum?. Anot PORR, jei b?t? pripažinta, kad mokesi? institucija gali nesuteikti teis?s ? PVM atskait? sąskait? faktūr? adresatui ir tuo pačiu metu nereikalauti iš šias sąskaitas faktūras išrašiusi? asmen? taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo ir j? ištaisyti, šis min?t? sąskait? faktūr? adresatas b?t? apmokestinamas dvigubai. Šiuo atveju PORR mano, kad pagal nacionalines taisykles, taikomas mokestiniams patikrinimams, sąskaitas faktūras išraš? asmenys negalėtų j? ištaisyti.

39 Šiuo klausimu primintina, kad, nesant mokesi? grąžinim? reglamentuojan?i? Sąjungos teis?s akt?, remdamasi proced?rin?s autonomijos principu kiekviena valstyb? nar? savo vidaus teis?s sistemoje turi numatyti Sąjungos teis?je teis?s subjektams numatyt? teisi? apsaugos ?gyvendinimo sąlygas, kurios turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. šios sąlygos turi b?ti ne mažiau palankios nei panašioms reikalavimams pagal vidaus teis? taikomos sąlygos ir neturi b?ti tokios, kad Sąjungos teis?s suteikt? teisi? ?gyvendinimas tapt? praktiškai ne?manomas arba pernelyg sudėtingas (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 50 ir 52 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

40 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pripažino, kad tokia sistema, pagal kuri?, pirma, paslaug? teikėjas, kuris per klaid? sumokėjo ? nacionalin? biudžet? PVM, gali prašyti j? grąžinti ir, antra, paslaug? gavėjas gali šiam paslaug? teikėjui pareikšti ieškin? dėl ? nacionalin? biudžet?

sumok?to PVM išieškojimo civiline tvarka, laikomasi neutralumo ir veiksmingumo principų. Iš tikrų?, pagal tokių sistemų paslaugų gavėjus, kuriam teko s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto mokes?io našta, gali susigr?žinti nepagr?stai sumok?tas sumas (2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C?35/05, EU:C:2007:167, 38 ir 39 punktai ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 51 punktas).

41 Nagrin?jamu atveju su s?lyga, kad prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateik?s teismas patikrins tai, kas b?tina, rašytin?se pastabose ir per pos?dą. Teisingumo Teisme Vengrijos vyriausyb? patvirtino, kad pagal Vengrijos teis?s sistemą, ypa? pagal šioje sistemoje ?tvirtintas proced?rines taisykles d?l prašymų gr?žinti neteisingai s?skaitose fakt?rose nurodyt? PVM, pirma, paslaugų gavėjus, kuris yra s?skait? fakt?r?, kuriose neteisingai nurodytas PVM, adresatas, gali prad?ti civilin? procesą d?l neteis?to praturt?jimo prieš paslaugų teik?j?, kuris išraš? šias s?skaitas fakt?ras, kad susigr?žint? nepagr?stai sumok?tas sumas, ir, antra, šie paslaugų teik?jai gali paprašyti mokes?i? institucijos gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM.

42 Vis d?lto reikia pažym?ti, kad tokiu atveju, kai paslaugų teik?jui faktiškai sumok?jus PVM ? valstyb?s biudžet?, paaišk?ja, jog jis negali gr?žinti PVM paslaugų gav?jui arba tai yra pernelyg sud?tinga, pavyzdžiui, min?to paslaugų teik?jo nemokumo atveju, pagal veiksmingumo principą gali b?ti reikalaujama, kad paslaugų gav?jas pateikt? savo prašymą gr?žinti PVM tiesiogiai mokes?i? institucijoms. Tokiu atveju valstyb?s nar?s turi numatyti priemones ir proced?rinę tvarką, kurios yra b?tinios siekiant leisti paslaugų gav?jui susigr?žinti s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest? laikantis veiksmingumo principo (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 53 punktą).

43 Per Teisingumo Teismo pos?dą PORR nurod?, kad vienam iš paslaugų teik?jų, išrašiusi? pagrindin?je byloje nagrin?jamas s?skaitas fakt?ras, buvo taikoma bankroto proced?ra. Su s?lyga, kad prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateik?s teismas patikrins tai, kas b?tina, toks faktas gali b?ti požymis, jog PORR yra ne?manoma arba pernelyg sud?tinga susigr?žinti PVM, kur? šis teik?jas neteisingai nurod? jai skirtose s?skaitose fakt?rose.

44 Be to, pridurtina, kad prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateik?s teismas nurod?, kad šiuo atveju n?ra suk?iavimo ?rodymų ir paslaugų teik?jai, išraš? pagrindin?je byloje nagrin?jamas s?skaitas fakt?ras, sumok?jo PVM ? valstyb?s biudžet?, tod?l biudžetas nepatyr? žalos d?l to, kad šios s?skaitos fakt?ros buvo išrašytos klaidingai – kaip ?prasto apmokestinimo, o ne atvirkštinio apmokestinimo atveju.

45 Šiomis aplinkyb?mis, kai yra ne?manoma arba pernelyg sud?tinga, kad pagrindin?je byloje aptariamai paslaugų teik?jai gr?žint? PORR PVM, kur? šie teik?jai neteisingai nurod? jai skirtose s?skaitose fakt?rose, PORR turi gal?ti tiesiogiai pateikti prašymą gr?žinti š? mokest? mokes?i? institucijai. Vis d?lto toks prašymas yra atskiras klausimas, palyginti su prašymo leisti atskaityti PVM klausimu, kuris yra pagrindin?s bylos dalykas.

46 Be to, kalbant apie prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusio teismo klausimą, d?l galimos mokes?i? institucijos pareigos patikrinti, ar teisiškai ?manoma ištaisyti aptariamą s?skaitas fakt?ras ir ar šias s?skaitas fakt?ras išraš?s asmuo teisiškai gali susigr?žinti nepagr?stai sumok?t? ? valstyb?s biudžet? PVM, reik?t? priminti, kad gin?as pagrindin?je byloje susij?s su tuo, jog mokes?i? institucija atmet? min?tą s?skait? fakt?r? adresato prašymą leisti atskaityti PVM. Kaip nurodyta šio sprendimo 42–45 punktuose, galimyb? tokias s?skaitas fakt?ras išrašiusiam asmeniui ištaisyti jas arba susigr?žinti nepagr?stai sumok?t? ? valstyb?s biudžet? mokest? yra aspektas, kur? reikia patikrinti siekiant nustatyti, ar aptariam? s?skait? fakt?r? adresatas gali pateikti prašymą gr?žinti mokest? tiesiogiai mokes?i? institucijai. Ta?iau šis aspektas n?ra svarbus siekiant nustatyti, ar tai, kad mokes?i? institucija atmet? s?skaitos fakt?ros adresato prašymą leisti atskaityti PVM, yra suderinama su Sąjungos teise tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je

byloje.

47 Darytina išvada, kad atsižvelgiant į tai, jog pagal Vengrijos sistemą PORR gali susigrąžinti PVM, kurį ji nepagrįstai sumokėjo aptariamiesiems sąskaitas faktūros išrašiusiems asmenims, prieš atmesdama prašymą leisti atskaityti PVM mokesį? institucija neturi nei patikrinti, ar sąskaitas faktūros išrašą asmenys gali ištaisyti jas pagal nacionalinės teisės aktus, nei nurodyti jas ištaisyti.

48 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, jog Direktyvą 2006/112 ir mokesį? neutralumo ir veiksmingumo principus reikia aiškinti taip, kad pagal juos nedraudžiama mokesį? administratoriaus praktika, pagal kurią, nesant įtarimų dėl sukčiavimo, ši institucija nesuteikia įmonei teisės atskaityti PVM, kurį ši įmonė, kaip paslaugų gavėja, nepagrįstai sumokėjo šių paslaugų teikėjui pagal sąskaitą faktūrą, kurią šis išrašė remdamasis įprastomis PVM taisyklėmis, nors atitinkamam sandoriui turėjo būti taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, kai prieš atsisakydama suteikti teisę į atskaitą ši mokesį? institucija:

– neišnagrinėja, ar ši klaidingą sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo gali grąžinti klaidingai sumokėto PVM sumą šios sąskaitos faktūros adresatui ir ar gali ištaisyti šią sąskaitą faktūrą pagal savikontrolės procedūrą vadovaudamasis taikomais nacionalinės teisės aktais, jog susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą mokestį? valstybės iždą, arba

– nenusprendžia pati grąžinti tos pačios sąskaitos faktūros adresatui mokesį?io, kurį jis neteisingai sumokėjo jį išrašiusiam asmeniui ir kurį pastarasis vėliau sumokėjo? valstybės biudžetą.

Vis dėlto šie principai reikalauja, kad jei iš paslaugų teikėjo jį gavėjui neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, ypač teikėjo nemokumo atveju, paslaugų gavėjas turi galėti pateikti prašymą grąžinti tiesiogiai mokesį? institucijai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistą 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, ir mokesį? neutralumo ir veiksmingumo principus reikia aiškinti taip, kad pagal juos nedraudžiama mokesį? administratoriaus praktika, pagal kurią, nesant įtarimų dėl sukčiavimo, ši institucija nesuteikia įmonei teisės atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM), kurį ši įmonė, kaip paslaugų gavėja, nepagrįstai sumokėjo šių paslaugų teikėjui pagal sąskaitą faktūrą, kurią jis išrašė remdamasis įprastomis PVM taisyklėmis, nors atitinkamam sandoriui turėjo būti taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, kai prieš atsisakydama suteikti teisę į atskaitą ši mokesį? institucija:

– neišnagrinėja, ar ši klaidingą sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo gali grąžinti klaidingai sumokėto PVM sumą šios sąskaitos faktūros adresatui ir ar gali ištaisyti šią sąskaitą faktūrą pagal savikontrolės procedūrą vadovaudamasis taikomais nacionalinės teisės aktais, jog susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą mokestį? valstybės iždą, arba

– nenusprendžia pati grąžinti tos pačios sąskaitos faktūros adresatui mokesį?io, kurį jis neteisingai sumokėjo jį išrašiusiam asmeniui ir kurį pastarasis vėliau sumokėjo?

valstybės biudžet?

Vis dėlto šie principai reikalauja, kad jei iš paslaugų teikėjo gautai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, ypač teikėjo nemokumo atveju, paslaugų gavėjas turi galėti pateikti prašymą grąžinti tiesiogiai mokesčiui institucijai.

Parašai.

* Proceso kalba: vengr?.