

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. liepos 15 d.*

Byloje C-368/09

dėl *Baranya Megyei Bíróság* (Vengrija) 2009 m. rugpjūčio 31 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. rugsėjo 14 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Pannon Gép Centrum kft

prieš

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály,

* Proceso kalba: vengrų.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský ir T. von Danwitz,

generalinis advokatas N. Jääskinen,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos J. Fazekas, M. Fehér ir K. Szijjártó,

— Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir 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 pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva), iš dalies pakeistos 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB (OL L15, 2002, p. 24; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 352), 17 straipsnio 1 dalies, 18 straipsnio 1 dalies a punkto ir 22 straipsnio 3 dalies a ir b punktų išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Pannon Gép Centrum kft* ir *APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály* (toliau – APEH) dėl šios atsakymo leisti pareiškėjai pagrindinėje byloje atskaičiuoti iš jos mokėtinos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sumos su jai suteiktomis paslaugomis susijusį PVM.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

- 3 Remiantis 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; klaidų ištaisymas – OL L 335, 2007 12 20, p. 60) 411 ir 413 straipsniais, ši direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikino ir pakeitė Sąjungos teisės aktus PVM srityje ir, be kita ko, Šeštąją direktyvą. Pagal Direktyvos 2006/112 pirmą ir trečią konstatuojamąsias dalis reikėjo išdėstyti naują Šeštosios direktyvos redakciją, siekiant aiškiai ir racionaliai nauja struktūra ir naujame tekste išdėstyti taikytinas nuostatas, iš principo neįvedant esminių pakeitimų. Taigi iš esmės Direktyvos 2006/112 nuostatos visiškai identiškoms 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 tekstas iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto redakciją, įtvirtintą 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, kuri 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, įtvirtintą tos pačios direktyvos 28f straipsnio 2 punkte, nustatyta:

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

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

7 Direktyvos 2006/112 220 straipsnio 1 punkte, kuris iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies a punkto redakciją, įtvirtintą tos pačios direktyvos 28h straipsnio, iš dalies pakeisto Direktyvos 2001/115 2 straipsniu, 2 punkte, nustatyta:

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

- 1) jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.“
- 8 Direktyvos 2006/112 226 straipsnis iš esmės perteikia Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkto redakciją, išdėstytą šios direktyvos 28h straipsnyje, iš dalies pakeistame Direktyvos 2001/115 2 dalies 2 punkte, ir suformuluotas taip:

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

- 1) išrašymo data;
- 2) unikalus sąskaitos faktūros vienos ar kelių serijų eilės numeris;
- 3) <...> PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas apmokestinamasis asmuo tiekė prekes ar teikė paslaugas;
- 4) <...> prekes ar paslaugas įsigijančio asmens PVM mokėtojo kodas <...>;

- 5) apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas įsigijančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas;
- 6) tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis;
- 7) data, kada buvo patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, arba užbaigtas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas <...>;
- 8) apmokestinamoji vertė pagal kiekvieną tarifą ar kiekvienu neapmokestinimo atveju – vieneto kaina be PVM ir įvairios nuolaidos, jei jos neįskaičiuotos į vieneto kainą;
- 9) taikomas PVM tarifas;
- 10) mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra ir pagal ją laikantis šios direktyvos nuostatų toks rekvizitas nenurodomas;

<...>“

- 9) Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje, kuriame iš esmės perteikta Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalies pirmos ir antros pastraipų redakcija, išdėstyta šios direktyvos 28h straipsnyje, iš dalies pakeistame Direktyvos 2001/115 2 dalies 2 punktu, nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui <...>.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos [be kita ko, 226 straipsnyje].“

Nacionalinės teisės aktai

- ¹⁰ Pagal nuo 2007 m. gruodžio 31 d. panaikinto, tačiau pagrindinėmis bylos aplinkybėmis taikytino 1992 m. Įstatymo Nr. LXXIV dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény*, toliau – PVM įstatymas) 13 straipsnio 1 dalies 16 punktą sąskaitą faktūrą sudaro „bet koks popieriuje arba patvirtinus pirkėjui ir laikantis specialių nuostatų elektroniniu būdu pateiktas dokumentas, galintis būti naudingas mokesstinės identifikacijos tikslais ir kuriame yra bent tokie duomenys:

- a) eilės numeris;
- b) išrašymo data;
- c) prekes tiekiančio ar paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens pavadinimas, adresas ir mokesčio mokėtojo kodas;

- d) jeigu klientas yra mokesčio mokėtojas, jo pavadinimas, adresas ir Bendrijos mokesčio mokėtojo kodas arba, jeigu jis jo neturi, jo mokėtojo kodas;

- e) prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio atveju – kliento Bendrijos mokesčio mokėtojo kodas;

- f) prekių tiekimo ar paslaugų teikimo data, jeigu ji skiriasi nuo sąskaitos išrašymo datos;

<...>

- i) prekių ar paslaugų vieneto kaina be mokesčio;

- j) bendras atlyginimo už prekes ar paslaugas dydis be mokesčio;

- k) taikytinas mokesčio tarifas;

- l) bendra mokėtino mokesčio suma;

- m) galutinė sąskaitos suma.“

11 PVM įstatymo 35 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„teise į atskaitą galima pasinaudoti tik turint dokumentus, kurie tikrai įrodo sumokėto mokesčio sumą. Tokiais dokumentais laikomi:

a) sąskaitos faktūros ir supaprastintos sąskaitos faktūros <...>

<...>

išrašytos apmokestinamojo asmens vardu.“

12 1995 m. Finansų ministro įsakymo Nr. 24 (XI.22) dėl sąskaitų faktūrų, supaprastintų sąskaitų faktūrų, kvitų mokesstinio identifikavimo ir kasos aparatų bei taksometrų naudojimo kvitams išduoti [24/1995 (XI. 22.) PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításhoz, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásához] 1/E straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kompiuterinėmis priemonėmis spausdinamos sąskaitos faktūros yra galiojančios mokesčių identifikavimo tikslais tik jeigu jos atitinka griežtos apskaitos reikalavimus, pagal kuriuos:

a) sąskaitoms faktūroms išrašyti naudojama kompiuterinė programa <...> garantuoja nepertraukiamą sąskaitų faktūrų numerių eiliškumą be praleidimų ar pasikartojimų.“

- 13 2000 m. Įstatymo Nr. C dėl buhalterinės apskaitos (*Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény*) 165 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad į buhalterinės apskaitos registrus leidžiama įtraukti tik duomenis, kurie patvirtinti remiantis teisės aktais išrašytais dokumentais. Pagal šio įstatymo 166 straipsnio 2 dalį buhalterinės apskaitos dokumentuose esantys duomenys tiek formaliu, tiek materialiuoju požiūriais turi būti autentiški, patikimi ir teisingi.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 14 2007 m. gegužės 2 d. pareiškėja pagrindinėje byloje sudarė su *Betonút Szolgáltató és Építő Zrt* (toliau – *Betonút*) sutartį, kuria prisiėmė *Betonút* atžvilgiu įsipareigojimą atlikti tilto remonto darbus. Pareiškėja pagrindinėje byloje pavedė šiuos darbus subrangovei *J és B Pannon-Bau kft* (toliau – subrangovė).
- 15 2007 m. lapkričio 20 d. *Betonút* pareiškėjos pagrindinėje byloje vardu išdavė darbų baigimo aktą, kuriuo remdamasi ši pareiškėja išsiuntė užsakovui su šių darbų įvykdymu susijusias sąskaitas faktūras, kuriose kaip darbų baigimo data buvo nurodyta 2007 m. lapkričio 20 diena. Subrangovė savo ruožtu išrašė pareiškėjai pagrindinėje byloje dvi sąskaitas faktūras už atliktus darbus, kuriose nurodyta, kad jie baigti 2007 m. gruodžio 14 d.
- 16 2007 m. spalio 3 d. pareiškėja pagrindinėje byloje sudarė sutartį su *Gebrüder Haider Építőipari kft* (toliau – *Haider*), kuria prisiėmė *Haider* atžvilgiu įsipareigojimą įrengti lietaus vandens nutekėjimo vamzdyną. Šiuos darbus pareiškėja pagrindinėje byloje taip pat patikėjo subrangovei.

- 17 *Haider* išdavė darbų baigimo aktą, kuriame buvo nurodyta, kad darbai baigti 2007 m. gruodžio 11 d.; pareiškėjos pagrindinėje byloje šiai bendrovei išrašytoje galutinėje sąskaitoje faktūroje buvo nurodyta ta pati darbų baigimo data. Savo ruožtu subrangovė parašė pareiškėjai pagrindinėje byloje sąskaitą faktūrą, nurodydama, jog tie patys darbai buvo baigti 2007 m. gruodžio 18 d.
- 18 2007 m. trečiojo ketvirčio deklaracijoje pareiškėja deklaravo tris minėtas subrangovės sąskaitas faktūras ir įgyvendino teisę į PVM atskaitą.
- 19 Mokesčių administracija patikrino šią mokesčių deklaraciją ir nustatė, kad *Betonút* ir *Haider* išduotuose darbų baigimo aktuose bei pareiškėjos pagrindinėje byloje šioms bendrovėms išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytos darbų baigimo datos buvo ankstesnės nei subrangovės išrašytose sąskaitose faktūrose esančios datos, kurias pareiškėja pagrindinėje byloje nurodė PVM atskaitos tikslais.
- 20 Pareiškėja pagrindinėje byloje ir subrangovė pranešė mokesčių administracijai, kad subrangovės išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytos neteisingos darbų baigimo datos.
- 21 2008 m. rugsėjo 29 d. subrangovė užskaitymo pranešimais su numeriais 2007/0000000124, 2007/0000000125 ir 2007/0000000126 anuliavo neteisingas sąskaitas faktūras ir pakeitė jas naujomis sąskaitomis faktūromis su numeriais JESB20080000016, JESB20080000017 ir JESB20080000018. Naujose sąskaitose faktūrose nurodyta darbų baigimo data atitiko pareiškėjos pagrindinėje byloje išrašytose sąskaitose faktūrose esančias datas.

- 22 2009 m. sausio 21 d. sprendimu pirmosios instancijos mokesčių institucija pareikalavo pareiškėjos pagrindinėje byloje sumokėti, viena vertus, subrangovės paslaugoms tenkantį PVM, kurį ji buvo atskaičiusi nuo mokėtinos PVM sumos už ketvirtąjį 2007 m. ketvirtį, ir, kita vertus, – baudą bei delspinigius. Šios mokesčių administracijos nuomone, pareiškėja pagrindinėje byloje neturėjo teisės naudoti iš pradžių subrangovės išrašytų sąskaitų faktūrų, norėdama atskaityti PVM, nes tose faktūrose buvo nurodyta neteisinga jos darbų užbaigimo data. Anot administracijos, naujos pataisytos sąskaitos faktūros taip pat negalėjo pagrįsti PVM atskaitos, nes nebuvo užtikrinta nepertraukiama numeracija. Šiuo klausimu ji konstatavo, kad tą pačią dieną išrašytuose užskaitymo pranešimose ir pataisytose sąskaitose faktūrose naudojama skirtinga numeracija, nes užskaitymo pranešimų numeriai prasideda skaičiumi „2007“, o pataisytų sąskaitų faktūrų – raidžių ir skaičių kombinacija „JESB2008“.
- 23 2009 m. balandžio 29 d. sprendimu APEH patvirtino 2009 m. sausio 21 d. pirmosios instancijos mokesčių institucijos sprendimą.
- 24 Pareiškėja pagrindinėje byloje pateikė skundą *Baranya Megyei Bíróság* (Baranijos apygardos teismas).
- 25 Savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą *Baranya Megyei Bíróság* pažymi, kad pagal nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus, kaip juos aiškina *Legfelsőbb Bíróság* (Vengrijos aukščiausiasis teismas) ir taiko mokesčių administracija, apmokes-tinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į atskaitą tik remdamasis formos ir turinio prasme teisinga sąskaita faktūra. Todėl teisė į atskaitą nesuteikiama, jeigu sąskaitoje faktūroje yra bet kokia formos klaida. Nagrinėjamoje byloje dėl klaidingų subrangovės sąskaitose faktūrose nurodytų darbų baigimo datų mokesčių administracija nepripažino teisės į atskaitą, įgyvendintos remiantis šiomis sąskaitomis faktūromis, kurių turinys buvo teisingas. Mokesčių administracija niekuomet neginčijo, jog šiose sąskaitose faktūrose paminėti komerciniai sandoriai iš tiesų buvo įvykdyti už jose nurodytą atlyginimą.

26 Šiomis aplinkybėmis *Baranya Megyei Bíróság* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar nacionalinės nuostatos, įtvirtintos PVM įstatymo, galiojusio išrašant nagrinėjamas sąskaitas faktūras, 13 straipsnio 1 dalies 16 punkte ir 1995 m. Finansų ministro įsakymo Nr. 24 (XI.22) 1/E straipsnio 1 dalyje, atitinka 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyvos 2001/115 2 straipsnio [2 punkte] nustatytus sąskaitų faktūrų duomenis ir sąskaitos faktūros sąvoką, ypač atsižvelgiant į PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 16 punkto f papunktį?

Jeigu būtų teigiamai atsakyta į šį klausimą:

2. Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalimi, 18 straipsnio 1 dalies a punktu ir 22 straipsnio 3 dalies a–b punktais draudžiama valstybės narės praktika bausti už sąskaitų faktūrų, kurių pagrindu taikoma teisė į atskaitą, formalius trūkumus, tokią teisę atimant?

3. Ar siekiant pasinaudoti teise į atskaitą pakanka įvykdyti Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkte nustatytus reikalavimus, ar šia teise galima pasinaudoti ir sąskaita faktūra priimama kaip autentiškas dokumentas tik jeigu kartu tenkinami visi Direktyvoje 2001/115 numatyti reikalavimai?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

- 27 Konstatuotina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo priimti sprendimą dėl nacionalinės teisės aktų arba nacionalinės praktikos atitikties Sąjungos teisei.
- 28 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors per prejudicinio sprendimo procesą Teisingumo Teismas negali priimti sprendimo dėl nacionalinės teisės nuostatų ar nacionalinės praktikos suderinamumo su Sąjungos teisės normomis, jis vis dėlto ne kartą nusprendė, kad yra kompetentingas pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui bet kokį su šia teise susijusį išaiškinimą, leidžiantį jam įvertinti tokį suderinamumą, kad galėtų priimti sprendimą savo nagrinėjamoje byloje (žr. 2010 m. sausio 26 d. Sprendimo *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, C-118/08, Rink. p. I-635, 23 punktą ir nurodytą teismų praktiką).
- 29 Taigi šioje byloje Teisingumo Teismas turi apriboti savo nagrinėjimą vien Sąjungos teisės nuostatomis, išaiškindamas jas taip, kad tai būtų naudinga prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris turi įvertinti nacionalinės teisės nuostatų ar nacionalinės praktikos suderinamumą su Sąjungos teise, kad galėtų priimti sprendimą savo nagrinėjamoje byloje (pagal analogiją žr. 2008 m. sausio 31 d. Sprendimo *Centro Europa 7*, C-380/05, Rink. p. I-349, 51 punktą).
- 30 Šiomis aplinkybėmis konstatuotina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašymas, kuriame daroma nuoroda į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalį, 18 straipsnio 1 dalies a punktą ir 22 straipsnio 3 dalies a ir b punktus, susijęs su šių nuostatų išaiškinimu.

- 31 Tačiau, remiantis Direktyvos 2006/112 411 ir 413 straipsniais, nuo 2007 m. sausio 1 d. ji panaikino ir pakeitė Šeštąją direktyvą.
- 32 Kadangi visos pagrindinės bylos faktinės aplinkybės susiklostė po 2007 m. sausio 1 d., pagrindinei bylai reikšmingas tik Direktyvos 2006/112 nuostatų išaiškinimas.
- 33 Aplinkybė, kad nacionalinis teismas formaliai suformulavo prejudicinius klausimus, darydamas nuorodą vien į Šeštosios direktyvos nuostatas, nesudaro Teisingumo Teismui kliūties pateikti šiam teismui visas išaiškinimo nuorodas, kurios gali būti naudingos sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, nesvarbu, ar jis padarė atitinkamas nuorodas savo klausimuose (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 27 d. Sprendimo *ČEZ*, C-115/08, Rink. p. I-10265, 81 punktą ir 2010 m. sausio 12 d. Sprendimo *Petersen*, C-341/08, Rink. p. I-47, 48 punktą).
- 34 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 trečios konstatuojamosios dalies, ji skirta išdėstyti naują galiojančių teisės aktų, be kita ko, ir Šeštosios direktyvos, redakciją, iš principo nepadarius esminių pakeitimų.
- 35 Tokiomis sąlygomis darytina prielaida, kad prejudiciniais klausimais prašoma išaiškinti Direktyvos 2006/112 167 straipsnį, 178 straipsnio a punktą, 220 straipsnio 1 punktą ir 226 straipsnį, kurie atitinka sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą įvardytas Šeštosios direktyvos nuostatas.

Dėl esmės

- 36 Savo klausimais, kurie nagrinėtini kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 167 straipsniu, 178 straipsnio a punktu, 220 straipsnio 1 punktu ir 226 straipsniu draudžiamas nacionalinis reglamentavimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, arba tokiu reglamentavimu grindžiama praktika, kai atsisakoma pripažinti teisę į PVM atskaitą, jeigu sąskaitoje faktūroje dėl apmokestinamajam asmeniui patiektų prekių ar suteiktų paslaugų iš pradžių buvo klaidingų duomenų, kuriuos vėliau ištaisant nebuvo paisyta visų taikytinose nacionalinėse taisyklėse nustatytų sąlygų.
- 37 Šiuo klausimu primintina, kad Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji galioja visiems dėl anksčiau sudarytų sandorių taikomiems mokesčiams (žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą; 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą bei 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 47 punktą).
- 38 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, jog nagrinėjamu atveju Direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatytos materialinės sąlygos įvykdytos ir pareiškėja pagrindinėje byloje gali pasinaudoti teise atskaityti PVM, tenkanti subrangovės jai suteiktoms paslaugoms. Šios paslaugos buvo panaudotos apmokestinamojo asmens atitinkamoje valstybėje narėje vykdomų apmokestinamųjų sandorių reikmėms.
- 39 Vis dėlto pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą galimybė pasinaudoti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta teise į atskaitą susieta su sąskaitos faktūros turėjimu. Taip pagal Direktyvos 2006/112 220 straipsnio 1 dalį sąskaita faktūra turi būti išrašyta už kiekvieną apmokestinamojo asmens prekių tiekimą ar paslaugų teikimą kitam apmokestinamajam asmeniui.

- 40 Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje patikslinama, kad, nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 straipsnį išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šiame straipsnyje minėti rekvizitai.
- 41 Tai reiškia, jog valstybėms narėms nėra leidžiama susieti teisės atskaityti PVM su sąskaitų faktūrų turiniui keliamomis sąlygomis, kurios nėra aiškiai numatytos Direktyvos 2006/112 nuostatose. Tokį aiškinimą patvirtina ir aptariamos direktyvos 273 straipsnis, kuriame numatyta, jog valstybės narės gali nustatyti kitas pareigas, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, tačiau ši galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be tų, kurios, be kita ko, nustatytos šios direktyvos 226 straipsnyje.
- 42 Pagrindinėje byloje teisė atskaityti PVM už subrangovės suteiktas paslaugas pareiškėjai buvo atsisakyta pripažinti dėl dviejų priežasčių. Viena vertus, pirminėse subrangovės išrašytose sąskaitose faktūrose buvo nurodytos neteisingos paslaugų suteikimo pabaigos datos. Kita vertus, dėl pataisytų sąskaitų faktūrų, kurių atveju neginčijama, jog jose nurodytos teisingos datos, buvo nuspręsta, kad jose neužtikrinta nepertraukiama numeracija, nes tą pačią dieną išrašytų užskaitymo pranešimų ir pataisytų sąskaitų faktūrų numeracija buvo skirtinga.
- 43 Teisinga, kad, kaip pažymi Vengrijos vyriausybė, remiantis Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 7 dalimi sąskaitoje faktūroje turi būti privalomai nurodyta tiksli data, kada buvo baigta teikti paslaugas. Tačiau iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, jog pirmosios instancijos mokesčių institucijai atsisakant pripažinti pareiškėjai pagrindinėje byloje teisę atskaityti PVM už jai subrangovės suteiktas

paslaugas, ši institucija jau turėjo pastarosios pataisytas sąskaitas faktūras. Direktyvoje 2006/112 nedraudžiama ištaisyti neteisingų sąskaitų faktūrų.

44 Atsižvelgiant į tai, kas konstatuota šio sprendimo 38 ir 41 punktuose, jeigu pataisytose sąskaitose faktūrose buvo visi Direktyvoje 2006/112, būtent jos 226 straipsnyje, reikalaujami rekvizitai, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, darytina prielaida, kad tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, visos esminės ir formalios sąlygos buvo įvykdytos, kad pareiškėja pagrindinėje byloje galėtų pasinaudoti teise atskaityti PVM už subrangovės suteiktas paslaugas. Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kad Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje nenustatyta jokios pareigos, pagal kurią pataisytų sąskaitų faktūrų numeriai turi būti tos pačios serijos kaip ir užskaitymo pranešimai, kuriais panaikinamos neteisingos sąskaitos.

45 Tokiomis aplinkybėmis į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, 178 straipsnio a punktas, 220 straipsnio 1 punktas ir 226 straipsnis aiškintini taip, kad jie draudžia nacionalinį reglamentavimą arba praktiką, pagal kuriuos nacionalinės institucijos atsisako pripažinti apmokestinamojo asmens teisę atskaityti už jam suteiktas paslaugas mokėtiną ar sumokėtą mokestį iš mokėtino PVM sumos dėl to, kad atskaitos momentu jo turėjoje pradinėje sąskaitoje faktūroje buvo nurodyta neteisinga paslaugų teikimo pabaigos data ir vėliau pataisytos sąskaitos faktūros bei užskaitymo pranešimo, kuriuo panaikinama pradinė sąskaita faktūra, numeracija nėra nepertraukiama, jeigu įvykdomos esminės atskaitos sąlygos, o prieš atitinkamai institucijai priimant sprendimą apmokestinamasis asmuo pateikė jai pataisytą sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta teisinga minėto paslaugų teikimo užbaigimo data, net jei šios sąskaitos faktūros ir užskaitymo pranešimo, kuriuo panaikinama pradinė sąskaita faktūra, numeracija nėra nepertraukiama.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167 straipsnis, 178 straipsnio a punktas, 220 straipsnio 1 punktas ir 226 straipsnis aiškintini taip, kad jie draudžia nacionalinį reglamentavimą arba praktiką, pagal kuriuos nacionalinės institucijos atsisako pripažinti apmokestinamojo asmens teisę atskaityti už jam suteiktas paslaugas mokėtiną ar sumokėtą mokestį iš mokėtino pridėtinės vertės mokesčio sumos dėl to, kad atskaitos momentu jo turėjo pradinėje sąskaitoje faktūroje buvo nurodyta neteisinga paslaugų teikimo užbaigimo data ir vėliau pataisytos sąskaitos faktūros bei užskaitymo pranešimo, kuriuo panaikinama pradinė sąskaita faktūra, numeracija nėra nepertraukiama, jeigu įvykdomos esminės atskaitos sąlygos, o prieš atitinkamai institucijai priimant sprendimą apmokestinamasis asmuo pateikė jai pataisytą sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta teisinga minėto paslaugų teikimo užbaigimo data, net jei šios sąskaitos faktūros ir užskaitymo pranešimo, kuriuo panaikinama pradinė sąskaita faktūra, numeracija nėra nepertraukiama.

Parašai.