

Byla C-274/10

Europos Komisija

prieš

Vengrijos Respubliką

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Apmokestinimas – PVM – Direktyva 2006/112/EB – Teisės atskaitė – Taikymo tvarka – 183 straipsnis – Nacionalinės teisės aktai, kuriais leidžiama susigrąžinti PVM skirtumą, tik jei jis viršija už dar neapmokėtus sandorius mokėtiną pirkimo mokesčio sumą“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų derinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Skirtumo grąžinimas

(Tarybos direktyvos 2006/112 183 straipsnis)

Valstybė narė, pareigodama apmokestinamuosius asmenis, kurių mokesčių deklaracijoje už tam tikrą mokestiną laikotarpį susidaro skirtumas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 d.1 pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 183 straipsnį, perkelti šį skirtumą ar jo dalį? kitą mokestiną laikotarpį, jei apmokestinamieji asmenys nėra sumokėję savo tiekėjui visos sumos užsigytą prekę ar paslaugą, ir d.1 šios pareigos kai kurie apmokestinamieji asmenys, kurių mokesčių deklaracijoje nuolat susidaro skirtumas, privalo perkelti tokį skirtumą? kitą mokestiną laikotarpį daugiau nei vieną kartą, nevykdo sąsipareigojimų pagal šią direktyvą.

Pagal Direktyvoje 2006/112 tvirtiną sistemą prievolė apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį bei teisės atskaitę atsiradimas ir taikymas iš principo nepriklauso nuo to, ar jau buvo sumokėtas už sandorą mokėtinas atlygis, skaitant pridėtinės vertės mokestį. Be to, pagal tą pačią direktyvą teisės atskaitę atsiradimas tik tam tikrais konkrečiais, aiškiai šioje direktyvoje nurodytais atvejais susiejamas su sąlyga, kad atlygis, mokėtinas už sandorą, už kurį mokėtinas mokestis, jau buvo sumokėtas. Išskyrus šiuos konkrečius atvejus, minėta teisės atskaitė nepriklauso nuo šios sąlygos. Tai, kad ši sąlyga taikoma atskaitytino pridėtinės vertės mokesčio skirtumo grąžinimui, kuris yra etapas po šios teisės atsiradimo, teisei atskaitę gali turėti tokia pačią pasekmę, kaip ir šios sąlygos taikymas atsiradus teisei. Todėl ji gali pakenkti minėtos teisės atskaitę praktiniam veiksmingumui. Taigi atlygio už sandorą, už kurį mokėtinas atskaitytinis pridėtinės vertės mokestis, sumokėjimas negali būti sąlyga, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnį, kurių valstybės narės gali nustatyti atskaitytino mokesčio skirtumo grąžinimui.

(žr. 48, 52, 53 ir 56 punktus bei rezoliuciną dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. liepos 28 d.(*)

„Valstybės įsipareigojimų nevykdymas – Apmokestinimas – PVM –Direktyva 2006/112/EB – Teisės atskaitė – Taikymo tvarka – 183 straipsnis – Nacionalinės teisės aktai, kuriais leidžiama susigrąžinti PVM skirtumai tik jei jis viršija už dar neapmokėtus sandorius mokėtiną pirkimo mokesčio sumą“

Byloje C-274/10

dėl 2010 m. birželio 1 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų nevykdymo

Europos Komisija, atstovaujama D. Triantafyllou ir B. Simon bei K. Talabér-Ritz, nurodžiusi adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

ieškovo,

prieš

Vengrijos Respubliką, atstovaujamą M. Fehér, K. Szíjjártó ir G. Koós, padedamą *szakértő* K. Magony,

atsakovo,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurio sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ir T. von Danwitz (pranešėjas),

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. balandžio 14 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2011 m. gegužės 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Savo ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad:

– įpareigodama apmokestinamuosius asmenis, kurių mokesčių deklaracijoje už tam tikrą mokestiną laikotarpį susidaro „skirtumas“, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 183 straipsnį, perkelti šį skirtumą ar jo dalį į kitą mokestiną laikotarpį, jei apmokestinamieji asmenys nėra sumokėję savo tiekėjui visos sumos už įsigytą preką ar paslaugą, ir

– dėl šios pareigos apmokestinamieji asmenys, kurių mokesčių deklaracijoje nuolat susidaro „skirtumas“, privalo perkelti tokį skirtumą į kitą mokestiną laikotarpį daugiau nei vieną kartą,

Vengrijos Respublika nevykdė šį pareigojimą pagal Direktyvą 2006/112.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

2 Pagal Direktyvos 2006/112 62 straipsnį:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada vykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisės sąlygos;

2) Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija gyja teisę pagal tuo metu galiojantį statymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

3 Šios direktyvos 63 straipsnyje numatyta, kad apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti mokesčius atsiranda atlikus prekių tiekimo ar paslaugų teikimo.

4 Šios direktyvos 66 straipsnyje skelbiama:

„Nukrypdamos nuo 63, 64 ir 65 straipsnių, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikri sandorių atveju ar tam tikrą kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda vienu iš šių momentų:

a) ne vėliau kaip išrašius sąskaitų faktūrą;

b) ne vėliau kaip gavus apmokėjimą;

<...>“

5 Direktyvos 2006/112 90 straipsnyje numatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama vykdytų sandorų, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

6 Pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį, esant X antraštinės dalies „Atskaita“ 1 skyriuje „Teisės sąskaitų atsiradimas ir taikymo sritis“, „teisės sąskaitų atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

7 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/112 (OL L 189, p. 1), kuri turi būti perkelta iki 2012 m. gruodžio 31 d., Direktyvą 2006/112 buvo terptas 167a straipsnis, kurio 1 dalis suformuluota taip:

„Valstybės narės, taikydamos neprivalomąjį sistemą, gali nustatyti, kad apmokestinamąjį asmenį, kuriems prievolė apskaičiuoti (pildytiną vertės mokesčius; toliau – PVM) atsiranda pagal 66 straipsnio b punktą, teisės sąskaitų atidedama tol, kol PVM už jam pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui.“

8 Direktyvos 2006/112 168 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;

<...>“

9 Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje, esančiame šios direktyvos X antraštinės dalies 4 skyriuje „Teisės atskaitų gyvendinimo taisyklės“, skelbiama:

„Kad galėtų gyvendinti teisės atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslams 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;

<...>“

10 Šios direktyvos 179 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisė PVM atskaitą gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtiną per atitinkamą mokestiną laikotarpį, atima visą PVM sumą, kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisė ir ją naudoja pagal 178 straipsnį.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdančys apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise atskaitą tik tiekimo metu.“

11 Pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnį, kurio formuluotė iš esmės atitinka 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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) 18 straipsnio 4 dalį:

„Kai tam tikrą mokestiną laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtiną PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti kitą laikotarpį jį pačią nustatytomis sąlygomis.

Tačiau valstybės narės gali atsisakyti grąžinti ar perkelti skirtumą, jei jo suma nedidelė.“

12 Direktyvos 2006/112 184 straipsnyje, esančiame šios direktyvos X antraštinės dalies 5 skyriuje „Atskaitos tikslinimas“, nurodoma:

„Pirmą atskaitą tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

13 Pagal 185 straipsnį, esantį tame pačiame šios direktyvos skyriuje:

„1. Visą pirmą atskaitą tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies

neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitę patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba vykus vagystei.“

Nacionalinės teisės aktai

14 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.)); 2007 m. įstatymas CXXVII d?l prid?tin?s vert?s mokes?io; toliau ? įstatymas d?l PVM) 55 straipsnio 1 dalyje numatyta:*

„Mokestis tampa apskaičiuotinas vykus vykiui, kuriuo objektyviai užbaigiamas apmokestinamas sandoris (toliau – vykdymas).“

15 Pagal įstatymo d?l PVM 56 straipsn? „mokėtinas mokestis apskaičiuojamas vykdymo momentu, jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip“.

16 Šio įstatymo 119 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip, teis? atskaityti mokest? atsiranda nustačius mok?tino pirkimo mokes?io sum? (120 straipsnis).“

17 Įstatymo d?l PVM 131 straipsnyje numatyta:

„1. PVM mok?toju nacionalin?je teritorijoje registruotas apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti nuo bendros per mokestin? laikotarp? mok?tinos mokes?io sumos atskaitytin? pirkimo mokes?io sum?, atsiradusi? tuo pa?iu ar ankstesniu(?iais) mokestiniu(?iais) laikotarpiu(?iais).

2. Jei skirtumas, nustatytas pagal 1 dal?, yra neigiamas, PVM mok?toju nacionalin?je teritorijoje registruotas apmokestinamasis asmuo turi teis?:

a) kit? mokestin? laikotarp? vertinti š? skirtum? kaip sum?, mažinan?i? bendr? mokes?io, kur? jis šiuo mokestiniu laikotarpiu turi sumok?ti pagal 1 dal?, sum? arba

b) prašyti valstyb?s mokes?i? institucij? gr?žinti skirtum? 186 straipsnyje numatytais s?lygomis ir tvarka.“

18 Šio įstatymo 186 straipsnyje skelbiama:

„1. Neigiamo skirtumo sumos, nustatytos pagal 131 straipsnio 1 dal? ir pataisytos pagal 2 dal?, gr?žinimo galima prašyti tik su?jus terminui, nustatytam *Az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. įstatymas XCII (d?l apmokestinimo tvarkos), jeigu

a) PVM mok?toju nacionalin?je teritorijoje registruotas apmokestinamasis asmuo to prašo mokes?i? institucij? tuomet, kai pateikia deklaracij? pagal 184 straipsn?;

<...>

2. Kai PVM mok?toju nacionalin?je teritorijoje registruotas apmokestinamasis asmuo pagal 1 dalies a punkt? prieš 1 dalyje nustatyt? termin? iš karto nesumoka sumos, apiman?ios ir mokest?, atitinkant? sandor?, kuris yra teisinis mokes?io pagrindas, arba, kai jo skola prieš š? termin? neišnyksta kitokiu b?du, reikia iš absoliu?ia verte išreikšto pagal 131 straipsnio 1 dal? nustatyto neigiamo skirtumo sumos, bet jos neviršijant, atskaityti vis? atskaitytin? š? sandor? atitinkant?

mokėtiną mokesť.

3. 131 straipsnio 2 dalies a punktas taikomas sumai, kuri pagal 2 dalį atimama iš pagal 131 straipsnio 1 dalį nustatytos absoliučia verte išreikštos neigiamo skirtumo sumos, bet jos neviršijant. <...>“

19 Iš 2003 m. Įstatymo XCII d. I apmokestinimo tvarkos 37 straipsnio 1 dalies matyti, kad minėtas terminas atitinka mokesčio mokėjimo terminą. Jis suformuluotas taip:

„Mokestis turi būti sumokėtas Įstatymo priede ar pačiame Įstatyme nustatytą dieną (terminas) <...>.“

20 Pagal šio Įstatymo II priedo I dalies 2 punkto a papunktą:

„Apmokestinamasis asmuo, turintis mokėti [PVM], visą mokėtiną [PVM] sumą sumoka

- iki kito mėnesio 20 dienos, jeigu teikia mėnesines mokesčių deklaracijas,
- iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 20 dienos, jeigu teikia ketvirtines mokesčių deklaracijas,
- iki kitų mokesčių metų vasario 25 dienos, jeigu teikia metines mokesčių deklaracijas

ir nuo tos dienos turi teisę prašyti grąžinimo.“

Ikiteisminė procedūra

21 Manydama, kad nacionalinės teisės aktai, pareigojantys apmokestinamuosius asmenis perkelti skirtumą, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnį, yra kitą apmokestinamąjį laikotarpį tuo atveju, jei šis skirtumas apima pirkimo PVM sumą, mokėtiną už sandorius, už kuriuos atitinkamas apmokestinamasis asmuo dar nesumokėjo visos sumos, pažeidžia minėtą direktyvą, Komisija nusprendė pradėti EB 226 straipsnyje numatytą procedūrą ir 2007 m. kovo 21 d. išsiuntė Vengrijos Respublikai oficialų pranešimą.

22 Ši valstybė narė atsakė šiuo minėtu oficialiu pranešimu 2007 m. gegužės 30 d. laišku, kuriame ji ginčija bet kokį Sąjungos teisės pažeidimą.

23 Gavusi šį atsakymą ir vis dar manydama, kad Vengrijos Respublika nesilaikė sąpareigojimų pagal Direktyvą 2006/112, 2009 m. spalio 8 d. Komisija priėmė pagrįstą nuomonę, nurodydama šiai valstybei narei per du mėnesius nuo jos gavimo imtis būtinų priemonių, kad būtų tinkamai atsižvelgta.

24 Kadangi Vengrijos Respublika atsakė šiuo pagrįstą nuomonę 2009 m. gruodžio 16 d. laišku nurodydama, kad Sąjungos teisės pažeidimo nėra, Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.

Dėl ieškinių

Šalių argumentai

25 Komisija tvirtina, kad Įstatymo d. I PVM 186 straipsnio 2 dalis prieštarauja Sąjungos teisei tiek, kiek ji draudžia prašyti grąžinti pirkimo PVM skirtumą, atskaitytiną iš pardavimo PVM, jeigu pirkimo PVM atsiranda dėl sandorių, už kuriuos dar nesumokėtas atlygis, skaitant ir PVM.

26 Komisija teigia, kad pagal Direktyvos 2006/112 62 ir 63 straipsnius pardavimo PVM tampa apskaituotu nuo prekų pristatymo ar paslaugų suteikimo momento, neatsižvelgiant į kainos už atitinkamą sandorį sumokėjimo. Todėl prekų tiekėjas ar paslaugų teikėjas privalo pervesti PVM

valstybės mokesčių institucijai, net jeigu jo klientai jam nesumokėjo sandorio kainos iki mokesčio laikotarpio pabaigos. Kadangi esant tokiai situacijai įstatymo d.1 PVM 186 straipsnio 2 dalis draudžia klientui prašyti grąžinti nagrinėjamo sandorį atitinkantį PVM, pažeidžiama PVM sistemos pusiausvyra.

27 Atskaitytino PVM skirtumo grąžinimo draudimas užkrauna naštes suinteresuotiems šio subjekto asmenims, nes valstybės vylavimas sumokėti skolą grąžinimo prašančiam apmokestinamajam asmeniui laikinai sumažina šio apmokestinamojo asmens turimo turto vertę, o tai, be kita ko, sumažina jo likvidumą.

28 Be to, Komisija pažymi, kad nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose nėra jokių laiko ribojimų d.1 PVM skirtumo perkėlimo. Todėl gali atsitikti taip, kad apmokestinamas asmuo privalės kelis kartus perkelti tokį skirtumą. Tačiau iš Direktyvos 2006/112 183 straipsnio pirmos pastraipos matyti, kad skirtumas turi būti grąžintas vėliausiai per antrą mokesčio laikotarpį po jo atsiradimo.

29 Komisija taip pat tvirtina, kad šiame straipsnyje numatyta tik tai, kad valstybės narės gali nustatyti atskaitytino PVM skirtumo grąžinimo reglamentuojančias procesines taisykles, kad šios taisyklės atitiktų įvairias administracinės procedūros reguliavimo priemones. Savo ruožtu šiuo straipsniu nesuteikiama teisė apriboti minimalų grąžinimo nustatant jo materialines sąlygas. Nagrinėjamu nacionaliniu teisės aktu nustatytos ne formalios taisyklės, o materialiniai teisiniai PVM grąžinimo apribojimai.

30 Vengrijos Respublika mano, jog įstatymo d.1 PVM 186 straipsnio 2 dalyje numatyta atskaitytino PVM skirtumo grąžinimo sąlyga, t. y. atskaitytiną PVM lemiančio sandorio kainos sumokėjimas, nepažeidžia nei mokesčio neutralumo principo, nei Direktyvos 2006/112 183 straipsnio, kuriuo aiškiai suteikiama teisė valstybėms narėms nustatyti tokio grąžinimo sąlygas.

31 Ši valstybė narė tvirtina, kad atskaitytino PVM skirtumo grąžinimo atidėjimas, kaip tai numatyta įstatymo d.1 PVM 186 straipsnio 2 dalyje, nėra kokia nors mokesčio neutralumo principui prieštaraujanti našta apmokestinamajam asmeniui. Jos nuomone, „PVM našta“ turi būti suprantama tik kaip galutinė našta, t. y. kaip situacija, kai apmokestinamasis asmuo turi sumokėti PVM be teisės į atskaitą. Tenkanti laikina PVM našta yra tik finansinė ar apyvartinė išlaidų našta, kuri daro tik laikiną neigiamą poveikį subjekto padėčiai ir nepažeidžia mokesčio neutralumo principo. Šiuo klausimu Vengrijos Respublika pažymi, kad bendroje PVM sistemoje yra taisyklių, kurios pareigoja apmokestinamuosius asmenis laikinai prisiimti šio mokesčio naštes.

32 Be to, ši sąlyga nesukelia finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui, nes jis dar nėra apmokėjęs savo įsiskolinimo. Faktiškai našta tenka tik pardavėjui ir ji išplaukia iš Sąjungos teisės nuostatų, konkrečiai kalbant, iš Direktyvos 2006/112 62 ir 63 straipsnių. Kadangi ši našta suderinama su mokesčio neutralumo principu, tariama prekės ar paslaugų gavėjo našta, išplaukianti iš ginčijamo nacionalinės teisės akto, negali būti vertinama kaip neleistina.

33 Minimaliais nacionalinės teisės aktais siekiama kompensuoti pranašumą prekės ar paslaugų gavėjui, kuris galėtų pasinaudoti už neapmokėtą sandorį, arba kuris galbūt niekada nebus apmokėtas, mokėtiną mokesčio grąžinimu siekiant pagerinti savo finansinę padėtį ir, be kita ko, sumokėti savo tiekėjams. Savo ruožtu laikantis Komisijos koncepcijos, valstybės apmokestinamiesiems asmenims suteiktą nemokamą paskolą, kuri apsunkintų jos biudžetą, ypač, jeigu tiekėjo mokesčiai laikotarpis yra ilgesnis nei gavėjo.

34 Be to, Komisijos mokesčio neutralumo principo aiškinimas nepagrįstai apriboja valstybėms narėms Direktyvos 2006/112 183 straipsniu suteiktą diskreciją ir dėl to šis straipsnis netenka prasmės.

35 Vengrijos Respublika taip pat tvirtina, kad jos teisės aktais neginājama apmokestinamojo asmens teisės susigrāžinti visā PVM sumā pinigais ir per pagrāstā terminā, jeigu buvo nustatytas pagrāstas sandorio apmokājimo terminas. Teisingumo Teismas yra pripažinājis, kad valstybēs narēs turi tam tikrā laisvā nustatant atskaitytino PVM skirtumo grāžinimo terminā.

36 Dāļi PVM skirtumo perkālimo ā kitā mokestinā laikotarpā apribojimo laiko atžvilgiu nebuvimo Vengrijos Respublika teigia, kad nei Direktyvos 2006/112 tekste, nei jos preambulāje nenurodyta, jog PVM skirtumas negali bāti perkeliamas ā kitā apmokestinamājā laikotarpā daugiau kaip kartā. Be to, grāžinimo sālygos āvykdymas priklauso nuo paties suinteresuoto apmokestinamojo asmens valios.

Teisingumo Teismo vertinimas

37 Komisija iš esmēs kaltina Vengrijos Respublikā tuo, kad numatydama, jog grāžinimas negalimas tuo atveju, jei apmokestinamas asmuo dar nāra sumokājājis, āskaitant PVM, už sandorā, dāļi kurio atsiranda atskaitytinas PVM, ši valstybā narā viršijo diskrecijā, kuriā valstybēs narēs turi pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnā.

38 Šiame 183 straipsnyje numatyta, kad kai už tam tikrā mokestinā laikotarpā atskaityta PVM suma viršija mokētino PVM sumā, valstybēs narēs gali arba perkelti šā skirtumā ā kitā laikotarpā jā paāiā nustatytomis sālygomis, arba jā grāžinti.

39 Iš paāios šio straipsnio formuluotēs ir, konkreāiai, iš frazēs „jā paāiā nustatytomis sālygomis“ matyti, kad valstybēs narēs turi tam tikrā laisvā nustatyti PVM skirtumo grāžinimo tvarkā (žr. 2001 m. spalio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Italijā*, C?78/00, Rink. p. I?8195, 32 punktā; 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C?25/07, Rink. p. I?5129, 17 punktā ir 2011 m. gegužēs 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, Rink. p. I?0000, 33 ir 64 punktus).

40 Taāiau ši aplinkybā neleidžia daryti išvados, kad Direktyvos 2006/112 183 straipsnā reikia aiškinti taip, jog valstybiā nariā nustatytos PVM skirtumo grāžinimo sālygos visiškai nekontroliuojamos pagal Sājungos teisā (šiuo klausimu žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *Alstom Power Hydro*, C?472/08, Rink. p. I?0000, 15 punktā ir mināto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3* 28 punktā).

41 Reikia išnagrinti, kiek Direktyvos 2006/112 183 straipsnis, aiškinamas atsižvelgiant ā PVM reglamentavimo kontekstā ir bendruosius principus, apima specialias taisykles, kuriā turi laikytis valstybēs narēs, āgyvendindamos PVM skirtumo grāžinimo teisā (žr. mināto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3* 30 punktā).

42 Šiuo klausimu reikia pažymāti, pirma, kad, kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, apmokestinamājā asmenā teisā atskaityti iš jā mokētino PVM sumokētā prekī ir paslaugā pirkimo PVM yra pagrindinis Sājungos teisēs nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr., be kita ko, mināto sprendimā *Komisija prieš Italijā* 28 punktā, *Sosnowska* 14 punktā ir *Enel Maritsa Iztok 3* 31 punktā).

43 Kaip yra ne kartā pabrāžēs Teisingumo Teismas, ši teisā ā atskaitā yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmēs negali bāti ribojama. Konkreāiai kalbant, ši teisā āgyvendinama nedelsiant visā mokesāiā, taikomā pirkimo ākināms operacijoms, atžvilgiu (žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C?62/93, Rink. p. I?1883, 18 punktā; 2010 m. rugsājo 30 d. Sprendimo *Uszodaépít?*, C?392/09, Rink. p. I?0000, 34 punktā ir mināto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3* 32 punktā).

44 Antra, reikia priminti, kad pati teisė ? atskaitė kyla iš Direktyvos 2006/112 167–172 straipsnių, esančių jos skyriuje „Teisės ? atskaitė atsiradimas ir taikymo sritis“, o šios direktyvos 178–183 straipsniai susiję tik su šios teisės ?gyvendinimo tvarka (šiuo klausimu žr. 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C?338/98, Rink. p. I?8265, 71 punktų ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel*, C?152/02, Rink. p. I?5583, 30 punktų).

45 Kalbėdamas apie galimybę, remiantis Direktyvos 2006/112 183 straipsniu, numatyti, kad PVM skirtumas būtų perkeltas ? kitą mokesčių laikotarpį arba grąžintas, Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad valstybės negali pažeisti mokesčių sistemos neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa ar dalis šio mokesčio naštos. Visų pirma tokia tvarka turi sudaryti apmokestinamajam asmeniui protingas sąlygas susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo atsiradusį mokesčio permoką, o tai reiškia, kad skirtumas turi būti sugrąžintas per protingą laikotarpį pinigais arba kitu atitinkamu būdu ir kad pasirinkta skirtumo grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti jokios finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui (žr. minėtų sprendimų *Komisija prieš Italiją* 33 ir 34 punktus, *Sosnowska* 17 punktų ir *Enel Maritsa Iztok* 33 ir 64 punktus).

46 Trečia, kalbant apie svarbą, kuri Direktyva 2006/112 nustatyta sistema suteikiama sandoriams, už kuriuos reikia mokėti PVM, apmokešimui, reikia pažymėti, kad, remiantis šios direktyvos 63 straipsniu, prievolė apskaituoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, arba ?vykdant nagrinjamą sandorį, neatsižvelgiant ? tai, ar už šį sandorį mokėtina suma jau buvo sumokėta. Todėl prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas privalo mokėti valstybės mokesčių institucijai PVM, nors jis iš savo kliento dar negavo atlygio už ?vykdytą sandorį.

47 Analogiškai Direktyvos 2006/112 67 straipsnyje numatyta, kad teisė ? atskaitė atsiranda atsiradus prievolei apskaituoti atskaitytiną PVM, o, remiantis minėtu 63 straipsniu, taip yra, kai ?vykdomas sandoris, neatsižvelgiant ? tai, ar atlygis, mokėtinas už šį sandorį, buvo sumokėtas. Be to, šios direktyvos 168 straipsnio a punkte aiškiai nurodyta, kad apmokestinamojo asmens teisė ? pirkimo mokesčio atskaitė apima ne tik jo sumokėtą PVM, bet ir mokėtiną PVM. Iš šios direktyvos 179 straipsnio taip pat matyti, kad teise ? atskaitė iš principo ?gyvendinama ? mokesčio, mokėtinu už mokesčių laikotarpį, sumų ?skaitant PVM sumą, kurios atžvilgiu teisė ? atskaitė atsirado per tą patį laikotarpį (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C?95/07 ir C?96/07, Rink. p. I?3457, 41 punktų).

48 Tai reiškia, kad pagal Direktyvoje 2006/112 ?tvirtiną sistemą prievolė apskaituoti PVM bei teisės ? atskaitė atsiradimas ir taikymas iš principo nepriklauso nuo to, ar jau buvo sumokėtas už sandorį mokėtinas atlygis, ?skaitant PVM.

49 Ši? analizė patvirtina kitos šios direktyvos nuostatos, pagal kurias faktinis atlygio sumokėjimas gali turėti ?takos prievolei apskaituoti PVM arba jo atskaitai tik esant konkrečioms šioje direktyvoje aiškiai numatytomis sąlygomis.

50 Pavyzdžiui, Direktyvos 2006/112 66 straipsnio b punktu valstybėms narėms leidžiama, nukrypstant nuo šios direktyvos 63 straipsnio, numatyti, kad tam tikrų sandorių atveju ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaituoti mokesčių atsiranda ne vėliau kaip gavus apmokešimą. Tačiau Vengrijos Respublika nenurodė, kad pasinaudojo šia galimybe.

51 Be to, Direktyvos 2006/112 66 straipsnio b punktas buvo papildytas 2010 m., t. y. po šio ieškinio pateikimo, ? ši? direktyvą ?terpiančią 167a straipsnį, pagal kurį valstybės narės, taikydamos neprivalomąją sistemą, gali nustatyti, kad apmokestinamąjį asmenį, kuriems prievolė apskaituoti PVM atsiranda tik pagal 66 straipsnio b punktą, teisė ? atskaitė atidedama tol, kol PVM už jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas prekių tiekėjui ar paslaugų

teik?jui.

52 Iš vis? ši? nuostat? matyti, kad pagal Direktyv? 2006/112 teis?s ? atskait? atsiradimas tik tam tikrais konkre?iais, aiškiai šioje direktyvoje nurodytais atvejais susiejamas su s?lyga, kad atlygis, mok?tinas už sandor?, už kur? mok?tinas PVM, jau buvo sumok?tas. Išskyrus šiuos konkre?ius atvejus, min?ta teis? nepriklauso nuo šios s?lygos. Ši? s?lyg? taikant atskaitytino PVM skirtumo gr?žinimui, kuris yra etapas po šios teis?s atsiradimo, teisei ? atskait? gali tur?ti toki? pa?i? pasekmi?, kaip ir taikant ši? s?lyg? atsiradus teisei. Tod?l ji gali pakenkti min?tos teis?s praktiniam veiksmingumui.

53 Tod?l atlygio už sandor?, už kur? mok?tinas atskaitytinis PVM, sumok?jimas negali b?ti s?lyga, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsn?, kuri? valstyb?s nar?s gali nustatyti atskaitytino PVM skirtumo gr?žinimui.

54 Atsižvelgiant ? vis? tai, kas išd?styta, Direktyvos 2006/112 183 straipsniu valstyb?ms nar?ms neleidžiama teis?s susigr?žinti atskaitytino PVM skirtum? ?gyvendinimui taikyti s?lyg?, susijusi? su už sandor? mok?tino atlygio sumok?jimu. Tod?l drausdama prašyti gr?žinti PVM skirtum? d?l to, kad už sandor?, d?l kurio atsiranda PVM, mok?tinas atlygis dar nebuvo sumok?tas, Vengrijos Respublika viršijo diskrecij?, kuri? valstyb?s nar?s turi pagal min?t? 183 straipsn?.

55 Be to, reikia pažym?ti, jog šis draudimas prašyti gr?žinti PVM skirtum? lemia tai, kad tam tikri apmokestinamieji asmenys, kuri? mokes?i? deklaracijoje nuolat susidaro skirtumas, priversti daugiau nei vien? kart? perkelti š? skirtum? ? kit? mokestin? laikotarp?. Šiuo aspektu reikia priminti, kad PVM skirtumo perk?limas ? kelis mokestinius laikotarpius, einan?ius po to laikotarpio, per kur? susidar? šis skirtumas, neb?tinai yra nesuderinamas su Direktyvos 2006/112 183 straipsnio pirma pastraipa (žr. min?to Sprendimo *Enel Maritsa Iztok* 349 punkt?). Ta?iau, atsižvelgiant ? tai, kad nagrin?jamuose nacionalin?s teis?s aktuose numatyti mokestiniai laikotarpiai trunka nuo vieno m?nesio iki met?, jie gali sukurti toki? situacij?, kad kai kurie apmokestinamieji asmenys negal?s susigr?žinti skirtumo per proting? termin? d?l jo nuolatinio perk?limo.

56 Tod?l reikia konstatuoti, kad

– ?pareigodama apmokestinamuosius asmenis, kuri? mokes?i? deklaracijoje už tam tikr? mokestin? laikotarp? susidaro skirtumas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsn?, perkelti š? skirtum? ar jo dal? ? kit? mokestin? laikotarp?, jei apmokestinamieji asmenys n?ra sumok?j? savo tiek?jui visos sumos už ?sigyt? prek? ar paslaug?, ir

– d?l šios pareigos apmokestinamieji asmenys, kuri? mokes?i? deklaracijoje nuolat susidaro „skirtumas“, privalo perkelti tok? skirtum? ? kit? mokestin? laikotarp? daugiau nei vien? kart?,

Vengrijos Respublika ne?vykd? ?sipareigojim? pagal ši? direktyv?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

57 Pagal Proced?ros reglamento 69 straipsnio 2 dal? pralaim?jusiai šaliai nurodoma padengti bylin?jimosi išlaidas, jei laim?jusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija reikalavo priteisti bylin?jimosi išlaidas ir Vengrijos Respublika pralaim?jo byl?, pastaroji turi jas padengti.

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

1. Vengrijos Respublika,

– Pareigodama apmokestinamuosius asmenis, kurių mokesčių deklaracijoje už tam tikrą mokestinį laikotarpį susidaro skirtumas, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 183 straipsnį, perkelti šis skirtumas ar jo dalis? Kitas mokestinį laikotarpį, jei apmokestinamieji asmenys nėra sumokėję savo tiekėjui visos sumos užsigytą prekę ar paslaugą, ir

– dėl šios pareigos apmokestinamieji asmenys, kurių mokesčių deklaracijoje nuolat susidaro „skirtumas“, privalo perkelti tokį skirtumą? Kitas mokestinį laikotarpį daugiau nei vieną kartą,

nevykdyti pareigojimų pagal šią direktyvą.

2. Priteisti iš Vengrijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.