

Lieta C-274/10

Eiropas Komisija

pret

Ungārijas Republiku

Valsts pienākumu neizpilde – Nodokļi – PVN – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Ķstenošanas noteikumi – 183. pants – Valsts tiesiskais regulējums, ar kuru atļauj atmaksāt pārmaksāto PVN tikai tad, ja tas pārsniedz priekšnodokļa summu par vā nesamaksātiem darījumiem

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana – Pārmaksāto summas atmaksāšana

(Padomes Direktīvas 2006/112 183. pants)

Dalībvalsts nav izpildījusi Direktīvā 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu paredzētos pienākumus, liekot nodokļa maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijā ir norādīts pārpalikums šīs direktīvas 183. panta izpratnē noteiktā taksācijas laikposmā, pārņest šo pārpalikumu pilnībā vai daļēji uz nākamā taksācijas laikposmu, ja viņi nav samaksājuši pilnībā par pirkumu savam piegādātājam, tādēļ šie pienākuma daļēji atsevišķiem nodokļa maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijās sistēmātiski ir norādīts pārpalikums, ir pienākums vairāk nekā vienu reizi šo pārpalikumu pārņest uz nākamā taksācijas laikposmu.

Atbilstoši ar Direktīvu 2006/112 izveidotajai sistēmai pievienotās vērtības nodokļa iekasgājamības, kā arī atskaitīšanas tiesību rašanās un ķstenošana principā nav atkarīgas no tās, vai par darījumu, ieskaitot pievienotās vērtības nodokli, ir ticis samaksāts. Turklāt saskaņā ar šo pašu direktīvu atskaitīšanas tiesību rašanās vienīgi Ķpašos, tieši šajā direktīvā minētajos gadījumos ir pakāuta nosacījumam, ka par darījumu, uz kuru attiecas atskaitāmais nodoklis, ir jābūt samaksātam. Izēmot šos Ķpašos gadījumus, šīs atskaitīšanas tiesības pastāv neatkarīgi no šā nosacījuma. Tas, ka šim nosacījumam tiktu pakāuta atskaitāmā pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksāšana, kas lēdz ar to ir stadija pāc šo tiesību rašanās brāža, atskaitīšanas tiesības varētu ietekmēt tēpat kā šis nosacījuma piemērošana attiecībā uz šo tiesību rašanos. Tādēļēdi varētu tikt apšaubāta minēto atskaitīšanas tiesību lietderīgā iedarbība. Lēdz ar to darījuma, uz kuru attiecas atskaitāmais pievienotās vērtības nodoklis, apmaksā nevar būt noteikums Direktīvas 2006/112 183. panta izpratnē, kuru dalībvalstis var paredzēt, lai atmaksātu atskaitāmā nodokļa pārmaksu.

(sal. ar 48., 52., 53. un 56. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2011. gada 28. jūlijā (*)

Valsts pienākumu neizpilde – Nodokļi – PVN – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Ķstenošanas noteikumi – 183. pants – Valsts tiesiskais regulējums, ar kuru atļauj atmaksāt pārmaksāto PVN tikai tad, ja tas pārsniedz priekšnodokļa summu par vālnesamaksātiem darājumiem

Lieta C-274/10

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2010. gada 1. jūnijā cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un B. Simons [*B. Simon*], kā arī K. Talabāra-Rica [*K. Talabér-Ritz*], pārstāvji, kas norādēja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Ungārijas Republiku, ko pārstāv M. Fehērs [*M. Fehér*], K. Szjārtó [*K. Szíjjártó*] un G. Košs [*G. Koós*], pārstāvji, kuriem palīdz K. Magoi [*K. Magony*], *szakértő*,

atbildētāja.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents),

ģenerālvokāts ģ. Bots [*Y. Bot*],

sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 14. aprīlā tiesas sēdi,

noklausģjusies ģenerālvokāta secinģjumus 2011. gada 26. maijā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Eiropas Komisija sav? pras?bas pieteikum? l?dz Tiesu atz?t, ka:

– nosakot pien?kumu nodok?u maks?t?jiem, kuru nodok?u deklar?cij? konkr?t? taks?cijas laikposm? par?d?s “p?rmaksa” Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.) 183. panta izpratn?, ?o p?rmaksu piln?b? vai da??ji p?rnest uz n?kamo taks?cijas laikposmu, ja tie nav samaks?ju?i pieg?d?t?jam visu summu par attiec?go pirkumu, un

– t?d??, ka ?? pien?kuma d?? da?iem nodok?u maks?t?jiem, kuru nodok?u deklar?cij?s regul?ri par?d?s “p?rmaksa”, vair?k nek? vienu reizi ir j?p?rnes ?? p?rmaksa uz n?kamo taks?cijas laikposmu,

Ung?rijas Republika nav izpild?jusi Direkt?v? 2006/112 paredz?tos pien?kumus.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas tiesiskais regul?jums

2 Atbilsto?i Direkt?vas 2006/112 62. pantam:

“?? panta noz?m?:

1) “nodok?a iekas?jam?bas gad?jums” ir notikums, iest?joties kuram, ir izpild?ti juridiskie nosac?jumi, lai nodoklis k??tu iekas?jams;

2) “nodok?a iekas?jam?ba” noz?m?, ka nodok?u iest?dei saska?? ar ties?bu aktiem rodas ties?bas no attiec?g? br??ža piepras?t nodokli no personas, kura ir atbild?ga par PVN nomaksu, neatkar?gi no t?, ka nomaksas laiku var atlikt.”

3 ??s direkt?vas 63. pant? ir paredz?ts, ka nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai sniegti pakalpojumi.

4 Min?t?s direkt?vas 66. pant? ir noteikts:

“Atk?pjoties no 63., 64. un 65. panta, dal?bvalstis var paredz?t, ka attiec?b? uz konkr?tiem dar?jumiem vai da?u kategoriju nodok?a maks?t?jiem nodoklis k??st iekas?jams k?d? no ??diem termi?iem:

a) v?l?kais, izsniedzot r??inu;

b) v?l?kais, sa?emot maks?jumu;

[..].”

5 Direkt?vas 2006/112 90. pant? ir noteikts:

“1. Anul?šanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, vai ar? ja cenu samazina p?c tam, kad notikusi pieg?de, saska?? ar dal?bvalstu paredz?tajiem noteikumiem attiec?gi samazina summu, kurai uzlied nodokli.

2. Piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum? dal?bvalstis var atk?pties no 1. punkta.”

6 Atbilsto?i Direkt?vas 2006/112 167. pantam, kur? ir iek?auts ??s direkt?vas X sada?as, kuras virsraksts ir “Atskait?šana”, 1. noda?? ar nosaukumu “Atskait?šanas ties?bu ra?an?s un

darbības joma”, “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams”.

7 Ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES, ar ko groza Direktīvu 2006/112 (OV L 189, 1. lpp.) un kura ir jātransponē vēlākais 2012. gada 31. decembrī, Direktīvas 2006/112 tika ieviests 167. pants, kura 1. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

“Dalībvalstis var paredzēt, ka saskaņā ar izvēles shēmu nodokļa maksātājs, kuram [pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā – “PVN”)] kļūst iekasājams vienīgi saskaņā ar 66. panta b) punktu, atliek savu atskaitīšanas tiesību izmantošanu līdz brīdim, kad PVN par viņam piegādājamo precēm un sniegtajiem pakalpojumiem ir samaksāts viņa piegādātājam.”

8 Direktīvas 2006/112 168. pants ir noteikts:

“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 attiecinājams dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

9 Direktīvas 2006/112 178. pants, kurš ir iekavots šīs direktīvas X sadaļas 4. nodaļā ar virsrakstu “Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu”, ir paredzēts:

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

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavoti saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

10 Minutis direktīvas 179. pants ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušies un īstenotas atskaitīšanas tiesības.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai nodokļa maksātāji, kas neregulāri veic 12. pants paredzētos darījumus, atskaitīšanas tiesības īsteno vienīgi piegādes laikā.”

11 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 183. pantu, kura formulējums būtībā ir vienāds ar Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), 18. panta 4. punkta formulējumu:

“Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārņemt pārvalikumu uz nākamā periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.

Tomēr dalībvalstis var atteikties veikt pārvešanu vai atmaksāšanu, ja pārpalikuma summa ir nenozīmīga.”

12 Direktīvas 2006/112 184. pantā, kurš ir iekļauts šīs direktīvas X sadaļas 5. nodaļā ar nosaukumu “Atskaitēšanas koriģēšana”, ir precizēts:

“Sākotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksājām bijušas tiesības.”

13 Atbilstoši 185. pantam, kurš ir iekļauts tajā pašā šīs direktīvas nodaļā:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitēmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkļūdoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos pašuma iznīcināšanas, zuduma vai zudzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zudzības gadījumos.”

Valsts tiesiskais regulējums

14 2007. gada CXXVII Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*az általános forgalmi adóró szóló 2007. évi CXXVII. törvény; Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.)*); turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 55. panta 1. punktā ir noteikts:

“Nodokļa iekasēšanas gadījumā iestāšanās, ar kuru objektīvi tiek veikta nodokļa iekasēšana (turpmāk tekstā – “stenošana”), rada nodokļa iekasējamību.”

15 Atbilstoši Likuma par PVN 56. pantam “maksājama nodoklis tiek konstatēts stenošanas brīdī, ja vien ar šo likumu nav noteikts citādi”.

16 Minētā likuma 119. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ja vien likumā nav noteikts citādi, nodokļa atskaitēšanas tiesības rodas, kad ir jānosaka maksājama nodoklis, kas atbilst aprēķinātajam priekšnodoklim (120. pants).”

17 Likuma par PVN 131. pantā ir noteikts:

“1. Nodokļa maksātājs, kas PVN nolūkā identificē valsts teritorijā, ir tiesīgs no tās kopējās nodokļa likmes, kas viņam taksācijas periodā jāmaksā, atskaitēt priekšnodokļa summu, kas radies tajā pašā taksācijas periodā vai vienā vai vairākos iepriekšējos periodos.

2. Ja atbilstoši 1. pantam noteiktā starpība ir negatīva, nodokļa maksājām, kurš PVN nolūkā identificē valsts teritorijā, ir tiesības:

a) saskaņā ar 1. punktu ņēkamajā taksācijas periodā uzskatīt šo starpību par pozīciju, kas samazina kopējo nodokļa summu, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs šajā taksācijas periodā, vai

b) valsts nodokļu pārvaldes iestādēm pieprasīt starpības atmaksāšanu atbilstoši 186. pantā noteiktajiem noteikumiem un kārtībai.”

18 Šķ likuma 186. pantā ir noteikts:

“1. Atbilstoši 131. panta 1. punktam – labots saskaņā ar 2. punktu – noteiktas negatīvas starpības atmaksāšanu var pieprasīt ne vēlāk kā 2003. gada XCII likumā [par nodokļu režīmu (*az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII, törvény*)] noteiktā termiņa beigās, ja:

a) nodokļa maksātājs, kas PVN nolūkā identificēts valsts teritorijā, to pieprasa nodokļu pārvaldes iestādēm tad, kad viņš atbilstoši 184. pantam tām iesniedz savu deklarāciju;

[..]

2. Ja nodokļa maksātājs, kurš, piemērojot 1. punkta a) apakšpunktu, ir identificēts kā PVN maksātājs valsts teritorijā, tādā gadījumā un pirms 1. punkta minētā termiņa beigām nemaksā summu, kurā iekļauts arī nodoklis, kas atbilst darījumam, kurš veido nodokļa pārceļšanas juridisko pamatu, vai ja viņa pārdevs pirms šķ datuma nav likvidēts citādi, visa atskaitamā priekšnodokļa summa, kas atbilst šim darījumam un kas izteikta absolūtos skaitļos, no atbilstoši 131. panta 1. punktam konstatētās negatīvas starpības atskaitamā maksimālā šķ summas apmērā.

3. 131. panta 2. punkta a) apakšpunktu piemēro summai, par kuru, piemērojot 2. punktu, samazina absolūtajā vērtībā izteikto negatīvas starpības summu, kas konstatēta atbilstoši 131. panta 1. punktam, līdz šķ summas maksimālajam lielumam. [..]”

19 No 2003. gada XCII likuma par nodokļu režīmu 37. panta 1. punkta izriet, ka termiņš atbilst nodokļa nomaksas termiņam. Šķ tiesību norma ir izteikta šķ redakcijā:

“Nodoklis ir jāsamaksā datumā, kas norādīts likuma pielikumā vai pašā likumā (samaksas termiņš) [..].”

20 Atbilstoši šķ likuma II pielikuma I daļas 2. punkta a) apakšpunktam:

“[PVN] nodokļa maksātājs maksā [PVN] neto summu:

– ja nodokļu deklarāšana notiek reizi mēnesī,

līdz nākamā mēneša 20. datumam;

– ja nodokļa deklarāšana notiek reizi ceturksnā,

līdz nākamā mēneša pēdējā ceturkšņa beigām 20. datumam;

– ja nodokļa deklarāšana notiek reizi gadā,

par iepriekšējo finanšu gadu līdz nākamā gada 25. februārim,

un var pieprasīt tās atmaksāšanu, sākot ar šo pašu datumu.”

Pirmstiesas procedūra

21 Komisija, uzskatot, ka ar valsts tiesisko regulējumu, kurš nodokļu maksātājiem noteikts pienākums uz nākamās taksācijas laikposmu pārstāt maksāt PVN Direktīvas 2006/112 183. pantā izpratnē, ja šāds maksājums ir iekāpta PVN priekšnodokļa summa, kura attiecas uz darījumiem, kurus attiecīgais nodokļu maksātājs vēl nav samaksājis, tiek pārskaitīti šīs direktīvas noteikumi, nolikuma saskaņā ar EKL 226. pantā paredzēto procedūru un 2007. gada 21. martā Ungārijas Republikai nosūtītajā brīdinājuma vēstulī.

22 Šo dalībvalsts uz šo brīdinājuma vēstulī atbildēja ar 2007. gada 30. maija vēstulī, kurā tā apstrīdēja, ka būtu pārskaitāmas Savienības tiesības.

23 Komisija, turpinot uzskatīt, ka pēc šīs atbildes iesniegšanas Ungārijas Republika neievēro Direktīvas 2006/112 paredzētos pienākumus, 2009. gada 8. oktobrī izdeva argumentētu atzinumu, aicinot šo dalībvalsti veikt pasākumus, kas nepieciešami, lai izpildītu šo atzinuma prasības, divu mēnešu termiņā no tā saņemšanas brīža.

24 Tā kā Ungārijas Republika uz šo argumentēto atzinumu atbildēja ar 2009. gada 16. decembra vēstulī, norādot, ka Savienības tiesības nav pārskaitāmas, Komisija nolikuma celt šo prasību.

Par prasību

Lietas dalībnieku argumenti

25 Komisija norāda, ka Likuma par PVN 186. panta 2. punkts ir pretrunā Savienības tiesībām, jo ar to ir izslēgta no maksājuma PVN atskaitāmā PVN priekšnodokļa pārmaksas atmaksāšana, ja PVN priekšnodoklis izriet no darījumiem, par kuriem atļūdzība, ieskaitot PVN, vēl nav saņemta.

26 Komisija apgalvo, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 62. un 63. pantam PVN kļūst iekasājams, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai sniegts pakalpojums, neatkarīgi no tā, vai par attiecīgo darījumu ir samaksāta atļūdzība. Preču piegādātājam vai pakalpojuma sniedzējam tādējādi esot pienākums iemaksāt PVN Valsts kasē pirms taksācijas laikposma beigām pat tad, ja klienti viņam vēl nav samaksājuši. Tā kā šāds situācijā Likuma par PVN 186. panta 2. punkts liedz klientam pieprasīt uz konkrētu darījumu attiecināma PVN atmaksāšanu, tiek izjaukts PVN sistēmas līdzsvars.

27 Atskaitāmā PVN pārmaksas atmaksāšanas izslēgšana esot slogs attiecīgajiem uzņēmumiem, jo tas, ka valsts kā tā nodokļu maksātāja kredīta nomaksāšanu, kurš pieprasa atmaksāšanu, uz laiku samazinot to preču vērtību, kuras ir šis nodokļu maksātāja rēķinā, tādējādi tostarp mazinot viņa naudas līdzekļus.

28 Komisija turklāt uzsver, ka attiecīgajai valsts tiesiskajai regulējuma nav ietverts nekāds laika ierobežojums attiecībā uz PVN pārmaksas pārņemšanu. Līdz ar to esot iespējams, ka nodokļu maksātājam šāda pārmaksā ir jāpārnes vairākas reizes. Tāpat no Direktīvas 2006/112 183. panta pirmās daļas formulējuma izrietot, ka pārmaksā ir jāatmaksā vēl kādā otrajā taksācijas laikposmā pēc tās rašanās.

29 Komisija uzskata ar?, ka šaj? pant? ir paredz?ts tikai, ka dal?bvalstis var noteikt procesu?l?s normas atskait?m? PVN p?rmaksas atmaks?šanas regul?šanai, lai š?s normas pareizi iek?autu daž?dos administrat?vo proced?ru regul?jošos noteikumos. Turpret? ar šo pantu netiek at?auts ierobežot min?to atmaks?šanu, izmantojot noteikumus, kuri attiecas uz b?t?bu. Attiec?gais tiesiskais regul?jums nenosakot formas pras?bas, bet PVN atmaks?šanas ierobežojumus p?c b?t?bas.

30 Ung?rijas Republika uzskata, ka ar Likuma par PVN 186. panta 2. punkt? paredz?to nosac?jumu, kas ir j?izpilda, lai var?tu sa?emt atskait?m? PVN p?rmaksas atmaksu, proti, ja ir samaks?ts par dar?jumu, uz kuru attiecas atskait?mais PVN, netiekot p?rk?pts ne nodok?u neitralit?tes princips, ne Direkt?vas 2006/112 183. panta noteikumi, ar ko dal?bvalst?m skaidri esot pieš?irtas ties?bas noteikt š?s atmaks?šanas nosac?jumus.

31 Š? dal?bvalsts nor?da, ka atskait?m? PVN p?rmaksas atmaks?šanas p?rcelšana uz v?l?ku laiku, kas izriet no Likuma par PVN 186. panta 2. punkta, nodok?u maks?t?jam nerada nek?das izmaksas, kas b?tu pretrun? nodok?u neitralit?tes principam. Prec?z?k, "PVN izmaksas" esot tikai gal?gas izmaksas, proti, situ?cija, kad nodok?u maks?t?jam ir j?maks? PVN bez atskait?šanas ties?b?m. Savuk?rt tas, ka provizoriski ir j?sedz PVN izmaksas, esot tikai finans?juma un skaidras naudas izmaksas, kas tikai uz laiku ietekm?jot attiec?g? uz??m?ja finansi?lo situ?ciju un neesot pretrun? nodok?u neitralit?tes principam. Ung?rijas Republika šaj? zi?? uzsver, ka kop?j? PVN sist?m? esot paredz?ti noteikumi, ar kuriem nodok?u maks?t?jiem tiekot noteikts pien?kums uz pagaidu laiku samaks?t š? nodok?a summu.

32 Turkl?t šis konkr?t?s atmaks?šanas nosac?jums nepak?aujot nodok?u maks?t?ju finansi?lam riskam, jo vi?š savu par?du v?l nav samaks?jis. Nodoklis paties?b? tiekot piem?rots tikai p?rdev?jam, bet tas izrietot no Savien?bas ties?bu norm?m, it ?paši no Direkt?vas 2006/112 62. un 63. panta. T? k? š? nodok?u piem?rošana atbilst neitralit?tes principam, apgalvoto nodok?a piem?rošanu, kas izriet no apstr?d?t? valsts tiesisk? regul?juma, attiec?b? uz pre?u pirc?ju un pakalpojuma sa??m?ju nevarot uzskat?t par nepie?aujamu.

33 Š? valsts tiesisk? regul?juma m?r?is esot neitraliz?t priekšroc?bu, kuru g?st pirc?js vai pakalpojuma sa??m?js, kurš, lai uzlabotu savu naudas l?dzek?u situ?ciju un lai samaks?tu pieg?d?t?jiem, var sa?emt t?da nodok?a atmaksu, kas ir attiecin?ms uz v?l nesamaks?tu dar?jumu vai dar?jumu, par kuru varb?t nekad netiks samaks?ts. Turpret?, ja, k? uzskata Komisija, valsts pieš?irtu nodok?u maks?t?jiem bezmaksas kred?tu, t? uzliktu smagu nastu savam budžetam, it ?paši, ja pieg?d?t?ja taks?cijas laikposms b?tu ilg?ks nek? pirc?ja taks?cijas laikposms.

34 Turkl?t Komisijas sniegt? nodok?u neitralit?tes principa interpret?cija nepamatoti ierobežojot r?c?bas br?v?bu, k?da dal?bvalst?m ir pieš?irta ar Direkt?vas 2006/112 183. pantu, un t?s rezult?t? šim pantam tiekot at?emta j?ga.

35 Ung?rijas Republika nor?da ar?, ka t?s tiesiskaj? regul?jum? netiek apšaub?ta iesp?ja nodok?u maks?t?jam atg?t visu PVN summu skaidr? naud? un pie?emam? termi??, ja pie?emamais termi?š noteikts attiec?b? uz dar?juma apmaksu. Tiesa esot atzinusi, ka dal?bvalst?m ir zin?ma r?c?bas br?v?ba attiec?b? uz atskait?m? PVN p?rmaksas atmaks?šanas termi?a noteikšanu.

36 Attiec?b? uz laika ierobežojuma neesam?bu attiec?b? uz PVN p?rmaksas p?rcelšanu uz n?kamo taks?cijas laikposmu Ung?rijas Republika nor?da, ka ne Direkt?vas 2006/112 tekst?, ne t?s preambul? neesot nor?d?ts, ka PVN p?rmaksu var p?rcelt tikai vienu reizi uz n?kamo taks?cijas laikposmu. Turkl?t ar str?d?go tiesisko regul?jumu paredz?tais nosac?jums par

samaksu esot atkarīgs no attiecīgā nodokļu maksātāja gribas.

Tiesas vārtējums

37 Komisija būtībā pārmēt Ungārijas Republikai, ka tā ir pārkāpusi dalībvalstīm saskaņā ar Direktīvas 2006/112/183. pantu noteiktās brīvības robežas, paredzot, ka atmaksāšana ir izslēgta, ja nodokļu maksātājs vēl nav samaksājis, ieskaitot PVN, par darījumu, saistībā ar kuru var atskaitīt PVN.

38 Šajā 183. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstīs, ja konkrētā taksācijas laikposmā atskaitāmā summa pārsniedz maksājamo PVN, saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem var vai nu pārņest pārmaksu uz nākamā laikposmu, vai arī veikt atmaksāšanu.

39 No paša šī panta formulējuma un it īpaši vārdiem “saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem” izriet, ka dalībvalstīm ir zināma brīvība PVN pārmaksas atmaksāšanas noteikumu pieņemšanā (skat. 2001. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-78/00 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-8195. lpp., 32. punkts; 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā C-25/07 *Sosnowska*, Krājums, I-5129. lpp., 17. punkts, un 2011. gada 12. maija spriedumu lietā C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3*, Krājums, I-0000. lpp., 33. un 64. punkts).

40 Tomēr šis apstāklis neapņemas secināt, ka Direktīvas 2006/112/183. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstu noteiktā kārta attiecībā uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu ir atbrīvota no jebkādas pārbaudes par atbilstību Savienības tiesībām (šajā ziņā skat. 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā C-472/08 *Alstom Power Hydro*, Krājums, I-623. lpp., 15. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 28. punkts).

41 Jāizvērtē, kādā mērā Direktīvas 2006/112/183. pants, interpretējot to atbilstoši PVN jomu reglamentējošiem vispārīgajiem principiem un kontekstam, ietver konkrētus noteikumus, kas dalībvalstīm ir jāieviešo, ieviešot tiesības uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 30. punkts).

42 Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, no pastāvīgās judikatūras izrietošais – nodokļu maksātāju tiesības no maksājamo PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Itālija, 28. punkts; lietā *Sosnowska*, 14. punkts, un lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 31. punkts).

43 Kā Tiesa ir atkārtoti uzsvērusi, minētās atskaitēšanas tiesības ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši šīs tiesības nekavējoties ir izmantojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (it īpaši skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Supergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts; 2010. gada 30. septembra spriedumu lietā C-392/09 *Uszodaépít*, Krājums, I-8791. lpp., 34. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 32. punkts).

44 Otrkārt, ir jāatgādina, ka pati atskaitēšanas tiesību esamība izriet no Direktīvas 2006/112/167.–172. panta, kuri ir iekārtoti nodaļā ar nosaukumu “Atskaitēšanas tiesību rašanās un darbības joma”, savukārt šīs direktīvas 178.–183. pants attiecas tikai uz noteikumiem par šo tiesību īstenošanu (šajā ziņā skat. 2001. gada 8. novembra spriedumu lietā C-338/98 Komisija/Nīderlande, *Recueil*, I-8265. lpp., 71. punkts, un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-152/02 *Terra Baubedarf/Handel*, *Recueil*, I-5583. lpp., 30. punkts).

45 Runājot par iespēju, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112/183. pantu, paredzēt, ka

p?rmaks?tais PVN tiek p?rnests uz n?kamo taks?cijas laikposmu vai ar? atmaks?ts, Tiesa ir preciz?jusi, ka dal?bvalstu šaj? zi?? paredz?tie noteikumi nedr?kst p?rk?pt nodok?u sist?mas neitralit?tes principu, liekot nodok?u maks?t?jam piln?b? vai da??ji uz?emties šo nodok?a nastu. It ?paši š?diem noteikumiem ir j??auj nodok?u maks?t?jam ar atbilstošiem nosac?jumiem atg?t visu par?du, kas izriet no š? p?rmaks?t? PVN, kas noz?m?, ka atmaks?šana ir j?veic sapr?t?g? termi??, samaks?jot skaidr? naud? vai l?dz?g? veid?, un ka katr? zi?? pie?emtais atmaks?šanas veids nedr?kst nodok?u maks?t?jam rad?t nek?du finanšu risku (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? Komisija/It?lija, 33. un 34. punkts; liet? Sosnowska, 17. punkts, k? ar? liet? *Enel Maritsa Iztok 3*, 33. un 64. punkts).

46 Trešk?rt, attiec?b? uz noz?mi, k?da ar Direkt?vu 2006/112 ieviestaj? sist?m? ir pieš?irama dar?jumu, par kuriem maks?jams PVN, apmaksai, j?nor?da, ka saska?? ar š?s direkt?vas 63. pantu nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai sniegts pakalpojums, proti, attiec?g? dar?juma ?stenošanas br?d?, neatkar?gi no t?, vai atl?dz?ba par šo dar?jumu jau ir tikusi samaks?ta. T?d?j?di PVN Valsts kasei maks? pre?u pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js, lai ar? viš? no sava klienta v?l nav sa??mis samaksu par veikto dar?jumu.

47 T?pat Direkt?vas 2006/112 167. pant? ir noteikts, ka atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams, kas atbilstoši min?tajam 63. pantam notiek tad, kad dar?jums tiek ?stenots neatkar?gi no t?, ka šis dar?jums ir ticis apmaks?ts. Turkl?t š?s direkt?vas 168. panta a) punkt? *expressis verbis* ir nor?d?ts, ka nodok?u maks?t?ja ties?bas atskait?t priekšnodokli attiecas ne tikai uz samaks?to PVN, bet ar? uz maks?jamo PVN. T?pat no min?t?s direkt?vas 179. panta formul?juma izriet, ka atskait?šanas ties?bas princip? ir ?stenojamas, no PVN summas, kas j?maks? par attiec?go taks?cijas laikposmu, at?emot PVN summu, par kuru taj? paš? laikposm? raduš?s atskait?šanas ties?bas (šaj? zi?? skat. 2008. gada 8. maija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?95/07 un C?96/07 *Ecotrade*, Kr?jums, l?3457. lpp., 41. punkts).

48 No t? izriet, ka atbilstoši ar Direkt?vu 2006/112 izveidotajai sist?mai PVN iekas?jam?bas, k? ar? atskait?šanas ties?bu rašan?s un ?stenošana princip? nav atkar?gas no t?, vai par dar?jumu, ieskaitot PVN, ir ticis samaks?ts.

49 Šo anal?zi apstiprina citi š?s direkt?vas noteikumi, saska?? ar kuriem faktiska samaksas veikšana PVN iekas?jam?bu vai t? atskait?šanu var ietekm?t tikai ?pašos apst?k?os, kuri šaj? direkt?v? ir tieši min?ti.

50 Proti, ar Direkt?vu 2006/112 66. panta b) punktu dal?bvalstis, atk?pjoties no š?s direkt?vas 63. panta, var paredz?t, ka attiec?b? uz konkr?tiem dar?jumiem vai dažu kategoriju nodok?u maks?t?jiem nodoklis k??st iekas?jams v?l?kais, sa?emot maks?jumu. Ta?u Ung?rijas Republika nav nor?d?jusi, ka t? b?tu izmantojusi šo iesp?ju.

51 Turkl?t 2010. gad?, proti, p?c š?s pras?bas celšanas, Direkt?vas 2006/112 66. panta b) punkts tika papildin?ts, šaj? direkt?v? ieviešot 167.a pantu, saska?? ar kuru dal?bvalstis var paredz?t, ka saska?? ar izv?les sh?mu nodok?u maks?t?js, kuram PVN k??st iekas?jams vien?gi saska?? ar 66. panta b) punktu, atliek savu atskait?šanas ties?bu izmantošanu l?dz br?dim, kad PVN par vi?am pieg?d?taj?m prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem ir samaks?ts pre?u pieg?d?t?jam vai pakalpojumu sniedz?jam.

52 No visiem šiem noteikumiem kop? izriet, ka saska?? ar Direkt?vu 2006/112 atskait?šanas ties?bu rašan?s vien?gi ?pašos tieši šaj? direkt?v? min?tajos gad?jumos ir pak?auta nosac?jumam, ka par dar?jumu, uz kuru attiecas atskait?mais PVN, ir j?b?t samaks?tam. Iz?emot šos ?pašos gad?jumus, š?s atskait?šanas ties?bas past?v neatkar?gi no š? nosac?juma. Tas, ka šim nosac?jumam tiktu pak?auta atskait?m? PVN p?rmaksas atmaks?šana, kas l?dz ar to ir stadija p?c šo ties?bu rašan?s br?ža, atskait?šanas ties?bas var?tu ietekm?t t?pat k? š?

nosacījuma piemērošana attiecībā uz šo tiesību rašanos. Tādējādi varētu tikt apšaubīta minēto atskaitēšanas tiesību lietderīgā iedarbība.

53 Līdz ar to darījumā, uz kuru attiecas atskaitēmais PVN, apmaksā nevar būt noteikums Direktīvas 2006/112 183. panta izpratnē, kuru dalībvalstis var paredzēt, lai atmaksātu atskaitēmajam PVN pārmaksu.

54 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka ar Direktīvas 2006/112 183. pantu dalībvalstis atskaitēmajam PVN pārmaksas atmaksāšanas tiesību īstenošanu nevar pakārt nosacījumam, ka attiecīgajam darījumam ir jābūt apmaksātam. Līdz ar to Ungārijas Republika, izslēdzot pārmaksātā PVN atmaksu, ja vēl nav samaksāts, ieskaitot PVN, par darījumu, uz kuru attiecas atskaitēmais PVN, ir pārkāpusi dalībvalstīm saskaņā ar minēto 183. pantu piešķirtās brīvības robežas.

55 Turklāt ir jānorāda, ka šīs šādi pārmaksātā PVN atmaksāšanas izslēgšanas rezultātā dažiem nodokļu maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijās regulāri parādās pārmaksā, šā pārmaksā vairāk nekā vienu reizi ir jāpārnes uz nākamā taksācijas laikposmu. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka pārmaksātā PVN pārnešana uz vairākiem taksācijas laikposmiem, kuri seko laikposmam, kurā šā pārmaksā radusies, uzreiz nav nesaderīga ar Direktīvas 2006/112 183. panta pirmo daļu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Enel Maritsa Iztok* 3, 49. punkts). Tomēr, tā kā attiecīgajam valsts tiesiskajam regulājumam ir paredzēts taksācijas laikposms no viena mēneša līdz vienam gadam, tā rezultātā daži nodokļu maksātāji atkārtotas pārmaksas pārņemšanas dēļ šīs pārmaksas atmaksu nesaņem saprātīgā termiņā.

56 Tādējādi ir jākonstatē, ka Ungārijas Republika,

– nosakot pienākumu nodokļu maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijā konkrētā taksācijas laikposmā parādās pārmaksā Direktīvas 2006/112/EK 183. panta izpratnē, šo pārmaksu pilnībā vai daļēji pārnest uz nākamā taksācijas laikposmu, ja tie nav samaksājuši piegādātājam visu summu par attiecīgo pirkumu, un

– tādēļ, ka šā pienākuma dēļ dažiem nodokļu maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijās regulāri parādās "pārmaksā", vairāk nekā vienu reizi ir jāpārnes šā pārmaksā uz nākamā taksācijas laikposmu,

nav izpildījusi šajā direktīvā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanas izdevumiem

57 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriezt Ungārijas Republikai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus un tā kā Ungārijas Republikai spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Ungārijas Republikai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **Ungārijas Republika,**

– nosakot pienākumu nodokļu maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijā konkrētās taksācijas laikposmā parādās pārmaksa Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 183. pantā izpratnē, šo pārmaksu pilnībā vai daļēji pārņest uz nākamās taksācijas laikposmu, ja tie nav samaksājuši piegādātājam visu summu par attiecīgo pirkumu, un

– tādēļ, ka šā pienākuma dēļ dažiem nodokļu maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijās regulāri parādās "pārmaksa", vairāk nekā vienu reizi ir jāpārņes šā pārmaksa uz nākamās taksācijas laikposmu,

nav izpildījusi šajā direktīvā paredzētos pienākumus;

2) Ungārijas Republika atļūdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – ungāru.