

Byla C-274/10

Europos Komisija

prieš

Vengrijos Respubliką

„Valstybės įsipareigojimų nevykdymas – Apmokestinimas – PVM – Direktyva 2006/112/EB – Teisės atskaita – 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)

Valstybės narė, įpareigodama apmokestinamuosius asmenis, kurių mokesčių deklaracijoje už tam tikrą mokestinį laikotarpį susidaro skirtumas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 d. I pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 183 straipsnį, perkelti šį skirtumą ar jo dalį kitą mokestinį laikotarpį, jei apmokestinamieji asmenys nėra sumokėję savo tiekėjui visos sumos už įsigytą prekę ar paslaugą, ir dėl šios pareigos kai kurie apmokestinamieji asmenys, kurių mokesčių deklaracijoje nuolat susidaro skirtumas, privalo perkelti tokį skirtumą kitą mokestinį laikotarpį daugiau nei vieną kartą, nevykdę įsipareigojimų pagal šią direktyvą.

Pagal Direktyvoje 2006/112 tvirtiną sistemą prievolė apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį bei teisės atskaitą atsiradimas ir taikymas iš principo nepriklauso nuo to, ar jau buvo sumokėtas už sandorį mokėtinas atlygis, įskaitant pridėtinės vertės mokestį. Be to, pagal tą pačią direktyvą teisės atskaitą atsiradimas tik tam tikrais konkrečiais, aiškiai šioje direktyvoje nurodytais atvejais susiejamas su sąlyga, kad atlygis, mokėtinas už sandorį, už kurį mokėtinas mokestis, jau buvo sumokėtas. Išskyrus šiuos konkrečius atvejus, minėta teisės atskaita nepriklauso nuo šios sąlygos. Tai, kad ši sąlyga taikoma atskaitytino pridėtinės vertės mokesčio skirtumo grąžinimui, kuris yra etapas po šios teisės atsiradimo, teisei atskaitai gali turėti tokio paties pasekmės, kaip ir šios sąlygos taikymas atsiradus teisei. Todėl ji gali pakenkti minėtos teisės atskaitai praktiniam veiksmingumui. Taigi atlygio už sandorį, 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 rezoliucinės 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,

ieškovė,

prieš

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

atsakovę,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį 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 mokestinį 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 mokestinį laikotarpį, jei apmokestinamieji asmenys nėra sumokėję savo tiekėjui visos sumos už įsigytą prekę ar paslaugą, ir

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

Vengrijos Respublika nevykdė šio pareigojimo pagal Direktyvą 2006/112.

Teisinis pagrindas

Sjungos teisės aktai

2 Pagal Direktyvos 2006/112 62 straipsnį:

„Šioje direktyvoje:

- 1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada vykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinose teisinių sąlygose;
- 2) Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja 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 mokestį atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.
- 4 Šios direktyvos 66 straipsnyje skelbiama:

„Nukrypdamos nuo 63, 64 ir 65 straipsnių, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrą sandorį atveju ar tam tikrą kategoriją 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 vykdžius sandorį, 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“, „teisė 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., šioje Direktyvoje 2006/112 buvo terptas 167a straipsnis, kurio 1 dalis suformuluota taip:

„Valstybės narės, taikydamos neprivalomąjį sistemą, gali nustatyti, kad apmokestinamųjų asmenų, kuriems prievolė apskaičiuoti (pildytiną vertę mokestį; toliau – PVM) atsiranda pagal 66 straipsnio b punktą, teisė 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 į atskaitą įgyvendinimo taisyklės“, skelbiama:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į 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 teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visų PVM sumų, kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ją naudoja pagal 178 straipsnį.

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

11 Pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnį, kurio formuluotą iš esmės atitinka 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) 18 straipsnio 4 dalį:

„Kai tam tikrą mokestinį 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 įvykus vagystei.“

Nacionalinės teisės aktai

14 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.)); 2007 m. įstatymas CXXVII dėl pridėtinės vertės mokesčio; toliau – įstatymas dėl PVM) 55 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Mokestis tampa apskaičiuotinas įvykus įvykiui, kuriuo objektyviai užbaigiamas apmokestinamas sandoris (toliau – įvykdymas).“

15 Pagal įstatymo dėl PVM 56 straipsnį „mokėtinas mokestis apskaičiuojamas įvykymo momentu, jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip“.

16 Šio įstatymo 119 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

17 Įstatymo dėl PVM 131 straipsnyje numatyta:

„1. PVM mokėtoju nacionalinėje teritorijoje registruotas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti nuo bendros per mokestinį laikotarpį mokėtinės mokesčio sumos atskaitytiną pirkimo mokesčio sumą, atsiradusią tuo pačiu ar ankstesniu(iais) mokestiniu(iais) laikotarpiu(iais).

2. Jei skirtumas, nustatytas pagal 1 dalį, yra neigiamas, PVM mokėtoju nacionalinėje teritorijoje registruotas apmokestinamasis asmuo turi teisę:

a) kitą mokestinį laikotarpį vertinti šį skirtumą kaip sumą, mažinančią bendrą mokesčio, kurį jis šiuo mokestiniu laikotarpiu turi sumokėti pagal 1 dalį, sumą arba

b) prašyti valstybės mokesčių institucijų grąžinti skirtumą 186 straipsnyje numatytomis sąlygomis ir tvarka.“

18 Šio įstatymo 186 straipsnyje skelbiama:

„1. Neigiamo skirtumo sumos, nustatytos pagal 131 straipsnio 1 dalį ir pataisytos pagal 2 dalį, grąžinimo galima prašyti tik suėjus terminui, nustatytam Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 m. įstatymas XCII (dėl apmokestinimo tvarkos), jeigu

a) PVM mokėtoju nacionalinėje teritorijoje registruotas apmokestinamasis asmuo to prašo mokesčių institucijų tuomet, kai pateikia deklaraciją pagal 184 straipsnį;

<...>

2. Kai PVM mokėtoju nacionalinėje teritorijoje registruotas apmokestinamasis asmuo pagal 1 dalies a punktą prieš 1 dalyje nustatytą terminą iš karto nesumoka sumos, apimančios ir mokestį, atitinkantį sandorį, kuris yra teisinis mokesčio pagrindas, arba, kai jo skola prieš šį terminą neišnyksta kitokiu būdu, reikia iš absoliučia verte išreikšto pagal 131 straipsnio 1 dalį nustatyto neigiamo skirtumo sumos, bet jos neviršijant, atskaityti visą atskaitytiną šį sandorį atitinkantį

mokėtin? mokest?.

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?l apmokestinimo tvarkos 37 straipsnio 1 dalies matyti, kad minėtas terminas atitinka mokesčio mokėjimo termin?. Jis suformuluotas taip:

„Mokestis turi būti sumokėtas Įstatymo priede ar pa?iame Įstatyme nustatyt? dien? (terminas) <...>.“

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

„Apmokestinamasis asmuo, turintis mokėti [PVM], vis? mokėtin? [PVM] sum? sumoka

- iki kito mėnesio 20 dienos, jeigu teikia mėnesines mokesčio deklaracijas,
- iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 20 dienos, jeigu teikia ketvirtines mokesčio deklaracijas,
- iki kit? mokestini? metų vasario 25 dienos, jeigu teikia metines mokesčio deklaracijas

ir nuo tos dienos turi teis? prašyti gr?žinimo.“

Ikiteismin? proced?ra

21 Manydama, kad nacionalin?s teis?s aktai, Įpareigojantys apmokestinamuosius asmenis perkelti skirtum?, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsn?, ? kit? apmokestinam?j? laikotarp? tuo atveju, jei šis skirtumas apima pirkimo PVM sum?, mokėtin? už sandorius, už kuriuos atitinkamas apmokestinamasis asmuo dar nesumokėjo visos sumos, pažeidžia minėt? direktyv?, Komisija nusprend? pradėti EB 226 straipsnyje numatyt? proced?r? ir 2007 m. kovo 21 d. išsiunt? Vengrijos Respublikai oficial? pranešim?.

22 Ši valstyb? nar? atsak? ? minėt? oficial? pranešim? 2007 m. gegužės 30 d. laišku, kuriame ji gin?ija bet kok? Sąjungos teis?s pažeidim?.

23 Gavusi š? atsakym? ir vis dar manydama, kad Vengrijos Respublika nesilaik? Įsipareigojim? pagal Direktyv? 2006/112, 2009 m. spalio 8 d. Komisija priėm? pagrėst? nuomon?, nurodydama šiai valstybei narei per du mėnesius nuo jos gavimo imtis b?tin? priemoni?, kad ? j? b?t? tinkamai atsižvelgta.

24 Kadangi Vengrijos Respublika atsak? ? šį pagrėst? nuomon? 2009 m. gruodžio 16 d. laišku nurodydama, kad Sąjungos teis?s pažeidimo nėra, Komisija nusprend? pareikšti š? ieškin?.

D?l ieškinių

Šali? argumentai

25 Komisija tvirtina, kad Įstatymo d?l PVM 186 straipsnio 2 dalis prieštarauja Sąjungos teisei tiek, kiek ji draudžia prašyti gr?žinti pirkimo PVM skirtum?, atskaitytin? iš pardavimo PVM, jeigu pirkimo PVM atsiranda d?l sandori?, už kuriuos dar nesumokėtas atlygis, ?skaitant ir PVM.

26 Komisija teigia, kad pagal Direktyvos 2006/112 62 ir 63 straipsnius pardavimo PVM tampa apskaičiuotinu nuo prekių pristatymo ar paslaug? suteikimo momento, neatsižvelgiant ? kainos už atitinkam? sandor? sumokėjimo. Todėl prekių tiekėjas ar paslaug? teikėjas privalo pervesti PVM

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

27 Atskaitytino PVM skirtumo grąžinimo draudimas užkrauna našta suinteresuotiems šio subjekto, 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 nagrinjamuose 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 mokestinį 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 minėtų grąžinimo nustatant jo materialines sąlygas. Nagrinjamu 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. Iš našta, kuri daro tik laikiną žalą atitinkamo šio subjekto padėčiai ir nepažeidžia mokesčio neutralumo principo. Šiuo klausimu Vengrijos Respublika pažymi, kad bendroje PVM sistemoje yra taisyklių, kurios įpareigoja apmokestinamuosius asmenis laikinai prisiimti šio mokesčio našta.

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 prekė ar paslauga gavėjo našta, išplaukianti iš ginčijamo nacionalinės teisės akto, negali būti vertinama kaip neleistina.

33 Minėtais nacionalinės teisės aktais siekiama kompensuoti pranašumą prekė ar paslauga gavėjui, kuris galėtų pasinaudoti už neapmokėtą sandorą, 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 mokestinis 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 neginėjama apmokestinamojo asmens teisės susigrąžinti visą PVM sumą pinigais ir per pagrįstą terminą, jeigu buvo nustatytas pagrįstas sandorio apmokėjimo terminas. Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad valstybės narės turi tam tikrą laisvą nustatant atskaitytino PVM skirtumo grąžinimo terminą.

36 Dėl PVM skirtumo perkėlimo į kitą mokestinį laikotarpį apribojimo laiko atžvilgiu nebuvimo Vengrijos Respublika teigia, kad nei Direktyvos 2006/112 tekste, nei jos preambulėje nenurodyta, jog PVM skirtumas negali būti perkeliamas į kitą apmokestinamąjį laikotarpį daugiau kaip kartą. Be to, grąžinimo sąlygos vykdymas priklauso nuo paties suinteresuoto apmokestinamojo asmens valios.

Teisingumo Teismo vertinimas

37 Komisija iš esmės kaltina Vengrijos Respubliką tuo, kad numatydama, jog grąžinimas negalimas tuo atveju, jei apmokestinamas asmuo dar nėra sumokėjęs, įskaitant PVM, už sandorį, dėl kurio atsiranda atskaitytinas PVM, ši valstybė narė viršijo diskreciją, kurią valstybės narės turi pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnį.

38 Šiame 183 straipsnyje numatyta, kad kai už tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba perkelti šį skirtumą į kitą laikotarpį jį pačią nustatytomis sąlygomis, arba jį grąžinti.

39 Iš pačios šio straipsnio formuluotės ir, konkrečiai, iš frazės „į jį pačią nustatytomis sąlygomis“ matyti, kad valstybės narės turi tam tikrą laisvą nustatyti PVM skirtumo grąžinimo tvarką (žr. 2001 m. spalio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-78/00, Rink. p. I-8195, 32 punktą; 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, Rink. p. I-5129, 17 punktą ir 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, Rink. p. I-0000, 33 ir 64 punktus).

40 Tačiau ši aplinkybė neleidžia daryti išvados, kad Direktyvos 2006/112 183 straipsnį reikia aiškinti taip, jog valstybių narių nustatytos PVM skirtumo grąžinimo sąlygos visiškai nekontroliuojamos pagal Sąjungos teisę (šiuo klausimu žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rink. p. I-0000, 15 punktą ir minėto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3* 28 punktą).

41 Reikia išnagrinėti, kiek Direktyvos 2006/112 183 straipsnis, aiškinamas atsižvelgiant į PVM reglamentavimo kontekstą ir bendruosius principus, apima specialias taisykles, kurių turi laikytis valstybės narės, gyvendindamos PVM skirtumo grąžinimo teisę (žr. minėto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3* 30 punktą).

42 Šiuo klausimu reikia pažymėti, pirma, kad, kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, apmokestinamąjį asmenį teisė atskaityti iš jį mokėtino PVM sumokėto prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis Sąjungos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr., be kita ko, minėtą sprendimą *Komisija prieš Italiją* 28 punktą, *Sosnowska* 14 punktą ir *Enel Maritsa Iztok 3* 31 punktą).

43 Kaip yra ne kartą pabrėžęs Teisingumo Teismas, ši teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė gyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo įkainams operacijoms, atžvilgiu (žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą; 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Uszodaépít*, C-392/09, Rink. p. I-0000, 34 punktą ir minėto Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3* 32 punktą).

44 Antra, reikia priminti, kad pati teisė ? atskait? kyla iš Direktyvos 2006/112 167–172 straipsni?, esan?i? jos skyriuje „Teis?s ? atskait? atsiradimas ir taikymo sritis“, o šios direktyvos 178–183 straipsniai susij? tik su šios teis?s ?gyvendinimo tvarka (šiuo klausimu žr. 2001 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C?338/98, Rink. p. I?8265, 71 punkt? ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel*, C?152/02, Rink. p. I?5583, 30 punkt?).

45 Kalb?damas apie galimyb?, remiantis Direktyvos 2006/112 183 straipsniu, numatyti, kad PVM skirtumas b?t? perkeltas ? kit? mokestin? laikotarp? arba gr?žintas, Teisingumo Teismas yra nurod?s, kad valstyb?s negali pažeisti mokes?i? sistemos neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tekt? visa ar dalis šio mokes?io naštos. Vis? pirma tokia tvarka turi sudaryti apmokestinamajam asmeniui protingas s?lygas susigr?žinti vis? d?l PVM skirtumo atsiradusi? mokes?io permok?, o tai reiškia, kad skirtumas turi b?ti sugr?žintas per proting? laikotarp? pinigais arba kitu atitinkamu b?du ir kad pasirinkta skirtumo gr?žinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti jokios finansin?s rizikos apmokestinamajam asmeniui (žr. min?t? sprendim? *Komisija prieš Italij?* 33 ir 34 punktus, *Sosnowska* 17 punkt? ir *Enel Maritsa Iztok 3* 33 ir 64 punktus).

46 Tre?ia, kalbant apie svarb?, kuri Direktyva 2006/112 nustatyta sistema suteikiama sandori?, už kuriuos reikia mok?ti PVM, apmok?jimui, reikia pažym?ti, kad, remiantis šios direktyvos 63 straipsniu, prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, arba ?vykdant nagrin?jam? sandor?, neatsižvelgiant ? tai, ar už š? sandor? mok?tina suma jau buvo sumok?ta. Tod?l prek?s tiek?jas ar paslaug? teik?jas privalo mok?ti valstyb?s mokes?i? institucijai PVM, nors jis iš savo kliento dar negavo atlygio už ?vykdyt? sandor?.

47 Analogiškai Direktyvos 2006/112 67 straipsnyje numatyta, kad teisė ? atskait? atsiranda atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM, o, remiantis min?tu 63 straipsniu, taip yra, kai ?vykdomas sandoris, neatsižvelgiant ? tai, ar atlygis, mok?tinas už š? sandor?, buvo sumok?tas. Be to, šios direktyvos 168 straipsnio a punkte aiškiai nurodyta, kad apmokestinamojo asmens teisė ? pirkimo mokes?io atskait? apima ne tik jo sumok?t? PVM, bet ir mok?tin? PVM. Iš šios direktyvos 179 straipsnio taip pat matyti, kad teise ? atskait? iš principo ?gyvendinama ? mokes?io, mok?tino už mokestin? laikotarp?, sum? ?skaitant PVM sum?, kurios atžvilgiu teisė ? atskait? atsirado per t? pat? laikotarp? (šiuo klausimu žr. 2008 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C?95/07 ir C?96/07, Rink. p. I?3457, 41 punkt?).

48 Tai reiškia, kad pagal Direktyvoje 2006/112 ?tvirtin? sistem? prievol? apskai?iuoti PVM bei teis?s ? atskait? atsiradimas ir taikymas iš principo nepriklauso nuo to, ar jau buvo sumok?tas už sandor? mok?tinas atlygis, ?skaitant PVM.

49 Ši? analiz? patvirtina kitos šios direktyvos nuostatos, pagal kurias faktinis atlygio sumok?jimas gali tur?ti ?takos prievolei apskai?iuoti PVM arba jo atskaitai tik esant konkre?ioms šioje direktyvoje aiškiai numatytoms s?lygoms.

50 Pavyzdžiui, Direktyvos 2006/112 66 straipsnio b punktu valstyb?ms nar?ms leidžiama, nukrypstant nuo šios direktyvos 63 straipsnio, numatyti, kad tam tikr? sandori? atveju ar tam tikr? kategorij? apmokestinamiesiems asmenims prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda ne v?liau kaip gavus apmok?jim?. Ta?iau Vengrijos Respublika nenurod?, 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? direktyv? ?terpiant 167a straipsn?, pagal kur? valstyb?s nar?s, taikydamos neprivalom?j? sistem?, gali nustatyti, kad apmokestinam?j? asmen?, kuriems prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tik pagal 66 straipsnio b punkt?, teisė ? atskait? atidedama tol, kol PVM už jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas preki? tiek?jui ar paslaug?

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 atskaitytinas 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* 3 49 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?vykdo ?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, kuri? mokes?i? deklaracijoje už tam tikr? mokestin? laikotarp? susidaro skirtumas, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 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?,

ne?vykdyt? ?sipareigojim? pagal ši? direktyv?.

2. Priteisti iš Vengrijos Respublikos bylin?jimosi išlaidas.

Parašai.

* Proceso kalba: vengr?.