

GENERALINIO ADVOKATO YVES BOT IŠVADA,

pateikta 2011 m. gegužės 26 d.(1)

Byla C-274/10

Europos Komisija

prieš

Vengrijos Respubliką

„Valstybės įsipareigojimų nevykdymas – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Nacionalinės teisės aktai, kuriais leidžiama susigrąžinti PVM skirtumą tik jei jis viršija už dar neapmokėtus sandorius mokėtiną mokesčio sumą – Mokesčio neutralumo principas“

1. Pagal bendrą Sąjungos teisės nustatytą sistemą pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) yra kiekviename gamybos ar paskirstymo etape taikomas vartojimo mokestis, kurį turi sumokėti tik galutinis vartotojas.
2. Tam, kad ekonominės veiklos vykdytojams, kurie, gaudami apmokėjimą už jų produktus ar paslaugas iš savo klientų, kartu surenka ir PVM, netektų mokėti šio mokesčio, bendra PVM sistema numatomas atskaitos mechanizmas, skirtas užtikrinti mokesčio „neutralumą“ jų atžvilgiu.
3. Ekonominės veiklos vykdytojai, vadinami „apmokestinamaisiais asmenimis“, turi teisę iš mokesčio, kurį jie surinko iš savo klientų ir kurį turi mokėti valstybei narei, atskaityti PVM, kurį patys sumokėjo įsigydami savo veiklai reikalingą prekių ir paslaugų.
4. Šis ieškinys dėl įsipareigojimų nevykdymo susijęs su bendros PVM sistemos nuostatomis, taikomomis, kai suma, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti, viršija mokesčio, kurį jis turi mokėti, sumą.
5. Pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB(2) 183 straipsnį, kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaityta suma viršija apskaičiuotą mokesčio sumą, valstybės narės gali arba grąžinti, arba perkelti skirtumą – kitą laikotarpį pagal savo pačių nustatytas sąlygas.
6. Vengrijos Respublika mano, kad pagal šią nuostatą ji turėjo teisę nustatyti, jog grąžinama tik faktiškai apmokestinamojo asmens sumokėta PVM dalis. Europos Komisija, manydama, kad minėta nuostata nesuteikia valstybėms narėms tokios teisės, pateikė šį ieškinį dėl įsipareigojimų nevykdymo.
7. Šioje išvadoje pateiksiu, mano nuomone, šį ieškinį pagrindžiančius motyvus.
8. Rodysiu, kad, priešingai nei savo rašytiniuose pastabose nurodo Komisija, Vengrijos teisėje nustatytas ribojimas nepažeidžia neutralumo principo, kuriuo pagrįsta bendra PVM sistema. Vis dėlto taip pat parodysiu, kad, kaip ši institucija ir teigė, Direktyvos 2006/112 183

straipsnis, skaitomas atsižvelgiant į kitas šios direktyvos nuostatas, susijusias su teise į atskaitą, aiškiai apriboja valstybių narių galias, suteikdamas teisę arba grąžinti skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį, neskiriant sumokėto ir tik mokėtino PVM.

9. Todėl, nepažeisdama Direktyva 2006/112 jai suteiktos diskrecijos, valstybų narė negali apriboti PVM skirtumo grąžinimo apmokestinamojo asmens faktiškai sumokėta PVM dalimi.

I – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

10. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB(3) 2 straipsnyje numatyta, kad pagal bendrosios PVM sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekės bei paslaugos kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis. Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekės ar paslaugos kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu PVM gali būti atimama PVM dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

11. Direktyvos 2006/112 VI antraštinėje dalyje „Apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM“ be kita ko yra šios nuostatos:

„62 straipsnis

Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada įvykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos;

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

<...>

63 straipsnis

Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekės tiekimą ar paslaugos teikimą.

<...>

65 straipsnis

Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygą ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.

66 straipsnis

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

a) ne vėliau kaip išrašius sąskaitą-faktūrą;

b) ne vėliau kaip gavus apmokėjimą;

c) kai sąskaita-faktūra neišrašoma arba ji išrašoma vėliau – per tam tikrą laikotarpį nuo apmokėtinimo momento.

<...>

12. Direktyvos 2006/112 X antraštinis dalis reglamentuoja atskaitą. Jos 1 skyriuje „Teisės ? atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“ yra 167 ir 168 straipsniai, kuriuose numatyta:

„167 straipsnis

Teisės ? atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaituoti atskaitytiną PVM.

168 straipsnis

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;

<...>

13. Direktyvos 2006/112 X antraštinės dalies 4 skyriuje nustatytos teisės ? atskaitą ?gyvendinimo taisyklės. Jame be kitų yra ir šie straipsniai:

„178 straipsnis

Kad galėtų ?gyvendinti teisės ? 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;

<...>

179 straipsnis

Apmokestinamasis asmuo teisės ? PVM atskaitą ?gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visų PVM suma, ? kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis ?gijo teisę ir ją naudojo pagal 178 straipsnį.

<...>

183 straipsnis

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 paai? nustatytomis sąlygomis.

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

14. Direktyvos 2006/112 X antraštinės dalies 5 skyrius vadinasi „Atskaitos tikslinimas“. Jo 184 ir

185 straipsniuose numatyta:

„184 straipsnis

Pirmiau atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kuri apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

185 straipsnis

1. Visų pirma atskaita 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 atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

15. Apmokestinamąjį asmenį prievolės, susijusios su PVM sumokėjimu, nustatytos Direktyvos 2006/112 XI antraštinėje dalyje, kurioje, be kitų, yra šie straipsniai:

„206 straipsnis

Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, privalo sumokėti grynąjį PVM sumą, pateikęs 250 straipsnyje numatytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinį mokėjimą.

<...>

250 straipsnis

1. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas <...>

252 straipsnis

1. PVM deklaracijos pateikiamo terminą nustato valstybės narės. Šis terminas negali būti ilgesnis nei du mėnesiai nuo kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigos.

2. Valstybės narės nustato vieno, dviejų ar trijų mėnesių mokestinius laikotarpius.

Tačiau valstybės narės gali nustatyti ir kitokius mokestinius laikotarpius, jei jie nėra ilgesni nei vieneri metai.“

B – Nacionalinės teisės aktai

16. 2007 m. įstatymo CXXVII d. I PVM 55 straipsnio 1 dalyje(4) numatyta:

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

17. Pagal Vengrijos įstatymo d. I PVM 56 straipsnį „mokėtinas mokestis apskaičiuojamas

„vykdymo momentu, jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip“.

18. Minuto įstatymo 119 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

19. Vengrijos įstatymo dėl PVM 131 straipsnyje numatyta:

„1. PVM mokėtoju nacionalinėje teritorijoje registruotas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti nuo bendros per mokestinį laikotarpį mokėtiną mokesčio sumą atskaitytiną pirkimo mokesčio sumą, atsiradusį tuo pačiu ar ankstesniu(ais) mokestiniu(ais) 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 numatytais sąlygomis ir tvarka.“

20. Šio įstatymo 186 straipsnyje nurodyta:

„1. Neigiamo skirtumo sumos, nustatytos pagal 131 straipsnio 1 dalį ir pataisytos pagal 2 dalį, grąžinimo galima prašyti tik suėjus terminui, nustatytam 2003 m. įstatyme XCII (dėl apmokestinimo tvarkos)(5), 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 mokėtiną mokestį.

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.

<...>“.

21. Iš 2003 m. įstatymo XCII dėl apmokestinimo tvarkos 37 straipsnio 1 dalies matyti, kad terminas atitinka mokesčio mokėjimo terminą:

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

22. Šio įstatymo II priedo I dalies 2 punkto a) papunktyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo, turintis mokėti [PVM], visų mokėtinų [PVM] sumą sumoka

- iki kito mėnesio 20 dienos, jeigu teikia mėnesines mokesčių deklaracijas;
- iki kito ketvirtiesio 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.“

II – Procesas ir šalių reikalavimai

23. 2007 m. kovo 21 d. Komisija nusiuntė Vengrijos Respublikai oficialų pranešimą, o 2009 m. spalio 8 d. nusiuntė pagrįstą nuomonę, nurodydama šiai valstybei narei motyvus, dėl kurių, jos nuomone, šios valstybės narės teisės aktai prieštarauja Direktyvos 2006/112 183 straipsniui. Kartu ji ragino imtis būtinų priemonių užtikrinant atitiktį šiai nuostatai.

24. Kadangi tokį vertinimą ginčijanti Vengrijos Respublika raginimo nevykdė, 2010 m. gegužės 20 d. aktu Komisija pareiškė šį ieškinį, kuriuo Teisingumo Teismo prašo:

– konstatuoti, kad Vengrijos Respublika nevykdė įsipareigojimų pagal Direktyvą 2006/112 <...>

- įpareigodama apmokestinamuosius asmenis, kurie mokesčių deklaracijoje už tam tikrą mokesčių laikotarpį susidaro „skirtumas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnį, perkelti šį skirtumą ar jo dalį į kitą mokesčių laikotarpį, jei apmokestinamieji asmenys nėra sumokėję savo tiekėjui visos sumos už įsigytą prekę ar paslaugą, ir
- dėl šios pareigos apmokestinamieji asmenys, kurie mokesčių deklaracijoje nuolat susidaro „skirtumas“, privalo perkelti tokį skirtumą į kitą mokesčių laikotarpį daugiau nei vieną kartą;
- priteisti iš Vengrijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

25. Vengrijos Respublika mano, kad Komisijos ieškinį reikia atmesti ir kad Komisija turi padengti bylinėjimosi išlaidas.

III – Šalių argumentai

A – Komisija

26. Komisija mano, kad Vengrijos įstatymo dėl PVM 186 straipsnio 2 dalis draudžia grąžinti skirtumą, kadangi atskaitytinas PVM kyla iš sandorių už kuriuos dar nėra sumokėta, įskaitant ir PVM, ir mokėjimo prievolę nėra išnykusi kitaip. Ji teigia, kad toks ribojimas pažeidžia Sąjungos teisę.

27. Pirmiausia, šis ribojimas pažeidžia Teisingumo Teismo išaiškintą ir apibrėžtą mokesčių neutralumo principą. Direktyvos 2006/112 183 straipsnį ir, konkrečiai kalbant, jo žodžių junginį „į pačius nustatytomis sąlygomis“, reikia aiškinti atsižvelgiant į šį principą, kuris yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, pagal kurį atskaitymo mechanizmu siekiama nuo verslininko visiškai nuimti mokėtiną ar sumokėtą PVM naštą visose jo veiklose.

28. Komisija teigia, kad pagal minėtąsias direktyvos 62 ir 63 straipsnius pardavimo PVM tampa apskaituotinu nuo prekės pristatymo ar paslaugų suteikimo momento, neatsižvelgiant į kainos už atitinkamą sandorį sumokėjimą. Todėl prekės 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 Vengrijos Įstatymo dėl PVM 186 straipsnio 2 dalis draudžia klientui prašyti grąžinti nagrinjamą sandorą atitinkantį PVM, pažeidžiama PVM sistemos pusiausvyra.

29. Atskaitytino PVM skirtumo grąžinimo draudimas užkrauna naštes suinteresuotiems šio subjekto asmenims. Viena vertus, valstybės valdymas sumokėti skolę grąžinimo prašančiam apmokestinamajam asmeniui laikinai sumažintų šio apmokestinamojo asmens turimo turto vertę, jo pelningumą ir apyvartines lėšas bei atitinkamai padidintų jo verslo riziką. Kita vertus, mažindamas prekių ar paslaugų gavėjo mokumą, PVM skirtumas negrąžinimas kartu didina riziką, kad šis grąžinimas ar gavėjas negalės apmokėti ar vėluos apmokėti už jam pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas. Todėl šis draudimas taip pat padidintų prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo verslo riziką ir, to pasekmėje, net sumažintų tikimybę, kad bus įgyvendinta grąžinimo sąlyga.

30. Nors Direktyva 2006/112 tvirtinta PVM sistema nustatomos įvairios prievolės apmokestinamiesiems asmenims, įskaitant prievolę mokėti valstybei pardavimo PVM, neatsižvelgiant į tai, ar klientas sumokėjo pagal nagrinjamą sandorą, lemiančios, kad mokesčių neutralumo principas sistemoje įgyvendinamas su tam tikrais apribojimais, šie apribojimai turėtų būti aiškinami siaurai. Teisingumo Teismas savo 2001 m. spalio 25 d. Sprendime *Komisija prieš Italiją* (6) nusprendė, kad valstybės narės negali nustatyti tokių PVM skirtumo grąžinimo taisyklių, kurios PVM naštes visiškai ar dalinai užkrautų apmokestinamajam asmeniui.

31. Komisijos manymu, Direktyvos 2006/112 183 straipsnyje numatyta tik tai, kad Valstybės narės gali nustatyti šį grąžinimo reglamentuojančias procesines taisykles, kad šios taisyklės atitiktų įvairias administracines procedūros reguliavimo priemones. Vis dėlto šis straipsnis nesuteikia teisės apriboti minėtų grąžinimo nustatant esmines jo sąlygas. Toks apribojimas prieštarautų minėto straipsnio tikslui, sukeltų nepagrįstus reguliavimo skirtumus tarp valstybių narių ir pažeistų mokesčių neutralumo principą. Nagrinjamu nacionaliniu teisės aktu nustatomi ne formalūs reikalavimai, bet juo siekiama nustatyti materialinius PVM grąžinimo apribojimus.

32. Antra, Komisija nurodo, kad minėtas nacionalinis teisės aktas taip pat prieštarauja Direktyvos 2006/112 183 straipsniui, nes jame nėra jokio apribojimo laike, susijusio su skirtumo perklimu į kitą mokesčio laikotarpį.

33. Iš šio straipsnio teksto matyti, kad skirtumų privaloma grąžinti vėliausiai per antrą mokesčio laikotarpį po jo atsiradimo. Vis dėlto pagal nagrinjamą nacionalinį teisės aktą įmanoma, kad apmokestinamajam asmeniui gali tekti perkelti PVM skirtumų keletą kartų, ypač jeigu kalbama apie apmokestinamąjį asmenį, sudarinįjant sandorius, kurių atskaitomo PVM suma nuolat viršija pardavimo PVM sumą. Taip būtų apmokestinamąjį asmenį, vykdančią daugiausia eksporto veiklą pagal Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies a) punktą ir 169 straipsnio b) punktą, atveju.

34. Taip pat nagrinjamas nacionalinis teisės aktas neužtikrina, kad apmokestinamasis asmuo faktiškai atgaus PVM skirtumų. Jeigu apmokestinamasis asmuo nutrauktų savo veiklą dėl bankroto, neapmokėtųs visų savo pirkimų, PVM skirtumas, atitinkantis neapmokėtus pirkimus, galiausiai liktų valstybei.

B – Vengrijos Respublika

35. Vengrijos Respublika mano, kad teisės akte numatyta sąlyga, jog gali būti grąžintas tik faktiškai sumokėtas mokestis, nepažeidžia nei mokesčių neutralumo principo, nei Direktyvos 2006/112 183 straipsnio, kuris aiškiai suteikia teisę valstyboms narėms nustatyti grąžinimo sąlygas.

36. Pirmiausia, Vengrijos Respublika teigia, kad ši sąlyga nėra mokesčių neutralumo principo pažeidžianti našta apmokestinamajam asmeniui.

37. Iš tiesų, „PVM našta“ turi būti suprantama tik kaip galutinė našta, t. y. kaip situacija, kai apmokestinamasis asmuo turi sumokėti PVM be atskaitymo teisės. Tenkanti laikina PVM našta yra tik finansinė ar apyvartinė? Iš? našta, kuri daro tik laikiną? taką atitinkamo? kio subjekto padė?iai ir nepažeidžia mokesčių neutralumo principo.

38. Šiuo atžvilgiu Vengrijos Respublika atkreipia dėmesį, kad Direktyvos 2006/112 62 ir 63 straipsniuose bendra PVM sistema, numatanti, kad prievolė mokėti PVM atsiranda atlikus sandorą, neatsižvelgiant? sandorio apmokėjim?, ir tai, kad anksčiausiai atskaitytino PVM skirtum? galima grąžinti tik pasibaigus nagrin?jamam mokestiniam laikotarpiui,? pareigoja apmokestinamuosius asmenis laikinai prisiimti mokesčio naštą.

39. Todėl gin?ijama sąlyga nustatomas tik momentas, nuo kada suteikiama grąžinimo galimyb?, jos nepaneigdama.

40. Be to, ši sąlyga nesukelia finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui, nes jis dar nėra apmokėj? savo? siskolinimo. Faktiškai našta tenka tik pardav?jui, ta?iau ji išplaukia iš S?jungos taisyklės, konkrečiai kalbant, iš Direktyvos 2006/112 62 ir 63 straipsnių. Kadangi ši našta suderinama su mokesčių neutralumo principu, tariama prekė? gij?jo ar paslaug? gav?jo našta, išplaukianti iš gin?ijamo nacionalinio teisės akto, negali būti vertinama kaip neleistina.

41. Vengrijos?statymo dėl PVM 186 straipsnio 2 dalyje nustatyta apmokėjimo sąlyga PVM skirtumo grąžinimui gauti siekiama panaikinti pranašumą, suteiktą prekė? gij?jui ar paslaug? gav?jui, kuris, jeigu nebūt? šios sąlygos, galėtų sumokėti savo tiekėjams iš valstybės grąžinto mokesčio ir taip atsidurti palankesnėje padėtyje nei apmokestinamasis asmuo, kuris sumoka savo tiekėjams prieš PVM skirtumo grąžinimą. Priešingai, Komisijos nuomone, valstybė iš pradžių prisiimtą dėl sandorio atsirandančią mokestinį skolą ir suteiktą nemokamą paskolą apmokestinamiesiems asmenims, ypač, jeigu paslaugą teik?jo mokestinis laikotarpis yra ilgesnis nei gav?jo.

42. Vengrijos?statymo dėl PVM 186 straipsnio 2 dalimi siekiama neleisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti galimybe susigrąžinti mokesčio, taikomo sandoriui, pagal kurį jis dar nesumokėjo ir galbūt iš viso niekada nesumokės, šitaip padidinant savo apyvartines lėšas. Jeigu tiek?jas ar paslaugą teik?jas nesumokėjo jam priskirto PVM, kadangi j? deklaruos kitą mokestinį laikotarpį ar, bendrai kalbant, todėl, kad negali laiku sumokėti jam priklausančio mokėto mokesčio, faktiškai, gij?jo teisė? grąžinimą būtų valstybės paskola, apsunkinanti pastarosios biudžetui.

43. Antra, Vengrijos Respublika teigia, kad Komisijos mokesčių neutralumo principo aiškinimas nepagrįstai apriboja valstybėms narėms Direktyvos 2006/112 183 straipsniu suteiktą diskreciją. Šios valstybės narės nuomone, jeigu būtų pripažinta, kad bet kokia su PVM susijusi taisyklė, kokiu nors būdu daranti? taką? moni? finansinei padė?iai, apyvartin?ms lėšoms ar komerciniams sprendimams, pažeidžia mokesčių neutralumo principą, Direktyvos 2006/112 183 straipsnis nebektų prasmės.

44. Be to Vengrijos Respublika tvirtina, kad jos teisės akto negalima lyginti su minėtame Sprendime *Komisija prieš Italiją* nagrin?tu teisės aktu, kadangi Vengrijos teisės aktas negin?ija

apmokestinamojo asmens teisės susigrąžinti visą PVM sumą pinigais ir per pagrįstą terminą, jeigu buvo nustatytas pagrįstas sandorio apmokėjimo terminas. Be to, šio sprendimo 34 punkte vartodamas žodžių junginį „per pagrįstą terminą“, Teisingumo Teismas pripažino, kad valstybės narės turi tam tikrą sprendimo laisvą nustatant grąžinimo terminą. Todėl nacionalinės grąžinimo taisyklės be abejonų gali laikinai užkrauti finansavimo naštes apmokestinamajam asmeniui, nepažeisdamos mokesčių neutralumo principo.

45. Dėl PVM skirtumo perkėlimo į kitą mokestinį laikotarpį apribojimo laike nebuvimo Vengrijos Respublika teigia, kad nei Direktyvos 2006/112 tekste, nei jos preambuloje nenurodyta, jog PVM skirtumas negali būti perkeltas daugiau kaip kartą.

46. Be to ginčijamame nacionaliniame teisės akte numatytos grąžinimo sąlygos vykdymas priklauso nuo paties nagrinėjamo apmokestinamojo asmens sprendimo. Jeigu jis sumoka už prekę ar suteiktą paslaugą, klausimas dėl perkėlimo į vėlesnį mokestinį laikotarpį nebekyla.

47. Galiausiai Vengrijos Respublika pabrėžia, kad prekybos praktikoje apmokėjimo atidėjimui nuo 90 iki 120 dienų galima vertinti kaip įprastą. Šiomis aplinkybėmis pakartotinis grąžinimo perkėlimas būtų taikomas tik mokesninę deklaraciją pateikiantiems apmokestinamiesiems asmenims. Iš tiesų ketvirtiną deklaraciją pateikiantys apmokestinamieji asmenys kainą ir įjį pirkimo sandoriams taikomą PVM daugeliu atvejų kitą mokestinį laikotarpį jau tikriausiai bus sumokėję, todėl grąžinimas nebebus draudžiamas pagal Vengrijos įstatymo dėl PVM 186 straipsnio 2 dalį.

IV – Mano vertinimas

48. Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad Vengrijos teisės aktas pažeidžia Direktyvos 2006/112, kadangi, viena vertus, PVM skirtumo grąžinimas priklauso nuo sąlygos, kad mokestis faktiškai buvo sumokėtas ir, kita vertus, dėl šios sąlygos skirtumo, atitinkantis dar nesumokėtas PVM dalis, grąžinimas gali būti perkeltas neribotai, o ne tik į kitą laikotarpį.

49. Pirmiausia reikia pripažinti, kad antrasis Komisijos nurodytas pagrindas yra tik sąlygos, numatytos nagrinjamame Vengrijos teisės akte, kuris nurodytas pirmajame pagrindė, pritaikymo pasekmė. Todėl dar nesumokėtos PVM dalies grąžinimo perkėlimo iki tol, kol įjį sumokėtas apmokestinamasis asmuo ir, atitinkamu atveju, po kito mokestinio laikotarpio teisėtumas priklauso nuo to, ar Vengrijos Respublikos nustatyta sąlyga nepažeidžia Sąjungos teisės, pagal kurią grąžintas gali būti tik sumokėtas PVM.

50. Todėl klausimas, į kurį būtina atsakyti šiame ginče, yra susijęs su tuo, ar valstybės narė turi teisę riboti PVM skirtumo grąžinimą ta mokesčiųio dalimi, kurią apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo.

51. Vengrijos Respublika teigia, kad teisę nustatyti tokia sąlyga jai suteikta Direktyvos 2006/112 183 straipsniu, kuriame numatyta, kad PVM skirtumo atveju valstybės narės gali arba įjį perkelti į kitą laikotarpį, arba įjį grąžinti įjį pačią nustatytomis sąlygomis.

52. Todėl būtina nustatyti, ar Direktyvos 2006/112 183 straipsnyje esantis žodžių junginys „įjį pačią nustatytomis sąlygomis“ suteikia valstybei narei teisę apriboti PVM skirtumo grąžinimą apmokestinamojo asmens sumokėta mokesčiųio dalimi.

53. Komisija teigia, kad ši nuostata nesuteikia teisės valstybei narei nustatyti tokios sąlygos, kadangi ji pažeistų, viena vertus, bendros PVM sistemos neutralumo apmokestinamąjį asmenį atžvilgiu principą ir, kita vertus, minėtos nuostatos reikšmę ir apimtį.

54. Mokesčių neutralumo principu pagrįsti Komisijos argumentai manęs neįtikino. Vis dėlto

pritariu jos nuomonei dėl Direktyvos 2006/112 183 straipsnio reikšmės ir apimties.

A – *Mokesčių neutralumo principas*

55. Priešingai nei Komisija, nemanau, kad PVM skirtumo grąžinimo ribojimas apmokestinamojo asmens jau sumokėta mokesčio dalimi tikrai pažeidžia PVM neutralumo principą, kuris, kaip teigia ši institucija, yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas(7).

56. Šio principo turinys pasižymi dviem aspektais. Pirmiausia, pagal šį principą panašioje padėtyje esantys kiekieji subjektai bei tarpusavyje konkuruojantys panašios prekės ir paslaugos PVM požiūriu turi būti vertinamos vienodai, idant būtų išvengta bet kokio konkurencijos iškraipymo. Šiuo aspektu mokesčių neutralumo principas yra bendrojo vienodo požiūrio principo išraiška PVM srityje(8).

57. Antra, mokesčių neutralumo principas reiškia, kad apmokestinamajam asmeniui netektų jokia našta dėl PVM, kuris buvo pritaikytas prekėms ir paslaugoms siųgtoms jo apmokestinamai veiklai vykdyti(9). Jis įgyvendinamas bendroje PVM sistemoje atskaitos tvarka, kurios taikymo sritis buvo aiškinama šio principo požiūriu.

58. Todėl, remiantis teismų praktika, mokesčių neutralumo principas draudžia, viena vertus, jog atskaitymo tvarka lemtų tai, kad PVM suma, kuri suinteresuotas asmuo deklaravo kaip mokėtiną administratoriui, viršytų jo surinktą mokesčio sumą arba sumą, kuri jam turi sumokėti jo klientai(10). Kita vertus, jis draudžia nacionalinę priemonę, kuri užkrautų apmokestinamajam asmeniui PVM kaštą naštą, kuri jis patirtų vykdydamas savo komercinę veiklą, nesuteikiant jam galimybių ją atskaityti(11). Kitaip tariant, pagal mokesčių neutralumo principą atskaitos taisyklės turi suteikti galimybių visiškai panaikinti mokestį, kurį apmokestinamasis asmuo sumokėjo iš anksto už savo apmokestinamą prekę pagaminimą ar paslaugą suteikimą. Būtina užtikrinti, kad galiausiai apmokestinamajam asmeniui netektų nuolatinį mokesčio naštą.

59. Tačiau teismų praktikoje nerandu precedento, kuriame Teisingumo Teismas būtų nusprendęs, jog mokesčių neutralumo principas draudžia, kad apmokestinamasis asmuo mokėtų PVM avansų ir taip laikinai prisiimtų šio avanso sukeltą apyvartinį lėšų sumažėjimo naštą.

60. Mano nuomone, iš Komisijos minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* toks principas neišplaukia. Iš tiesų šiame sprendime Teisingumo Teismas nagrinėjo valstybės narės teisės aktą, pagal kurį PVM skirtumo grąžinimas, kuriuo 1992 m. galėjo pasinaudoti kai kurie apmokestinamieji asmenys, turėjo būti vykdytas suteikiant nuo 1994 m. sausio 1 d. penkis ar dešimties metų trukmės valstybės vertybinius popierius.

61. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nurodė, kad nors valstybės narės turi tam tikrą laisvę nustatyti PVM skirtumo grąžinimo tvarką(12), tokia tvarka 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 kreditą. Todėl Teisingumo Teismas padarė išvadą, jog 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 finansinės rizikos mokesčių mokėtojui(13).

62. Taigi minėtame Sprendime *Komisija prieš Italiją* Teisingumo Teismas uždraudė nagrinėjamas grąžinimo sąlygas tik todėl, kad jos nenumatė mokėjimo pinigais per pagrįstą terminą(14).

63. Be to, nagrinėjami bendros PVM sistemos esmę, matome, kad, kaip pabrėžia Vengrijos

vyriausyb?, apmokestinamasis asmuo ?pareigojamas š? mokest? sumok?ti avansu, ir ne tik mokest?, kuris taikomas prek?ms ir paslaugoms, ?sigyjamoms jo apmokestinamai veiklai vykdyti, bet, kažkuria dalimi, ir mokest?, kur? jis turi sumok?ti valstyb?s mokes?i? institucijai.

64. Iš ties?, kaip nurodžiau, pagal bendr? sistem? PVM yra mokamas kiekviename gamybos ar paskirstymo ciklo etape taip, kad apmokestinamasis asmuo, iš esm?s, privalo j? sumok?ti tiek?jams, kad v?liau j? atskaityt? iš PVM, kur? jis skolingas valstyb?s mokes?i? institucijai.

65. Taip pat pagal Direktyvos 2006/112 63, 206 ir 250 straipsnius apmokestinamasis asmuo, pateikdamas kiekvien? PVM deklaracij?, privalo sumok?ti ne tik mokest?, kur? jis faktiškai surinko iš savo klient?, bet ir mokest?, kur? šie jam lieka skolingi d?l jau patiekt? prek? ar suteikt? paslaug?. Iš ties? pažymiu, kad pagal š? 63 straipsn? apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus prek? tiekim? ar paslaug? teikim?.

66. Tod?l, kadangi dažniausiai apmokestinam?j? asmen? skola valstyb?s mokes?i? institucijai viršija j? teises ? atskaitym?, apmokestinamiesiems asmenims gali tekti pinig? našta, atitinkanti j? dar negaut? mok?tina tapusi PVM dal?.

67. Be to, jeigu pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsniu suteikt? pasirinkim? valstyb? nar? nuspr?st? perkelti PVM skirtum? ? kit? laikotarp?, kurio trukm?, pagal tos pa?ios direktyvos 252 straipsn?, gali trukti iki vieneri? met?, vis? š? laikotarp? apmokestinamasis asmuo tur?t? laukti ne tik jo mok?tino, bet ir jau sumok?to, mokes?io gr?žinimo.

68. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo tur?t? PVM sumok?ti avansu ir prisiimti šio avanso sukeltam? apyvartini? l?š? sumaž?jimo našt?, o atsižvelgiant ? valstyb?s nar?s nustatyto mokestinio laikotarpio trukm?, šios naštos dydis apmokestinamojo asmens finansams gali b?ti didesnis, nei tas, kur? sukelia Vengrijos teis?s aktas, numatantis gr?žinim? neperkeliant jau sumok?to mokes?io.

69. Galiausiai Komisija pažymi, kad, jeigu apmokestinamasis asmuo, neapmok?j?s vis? savo pirkim?, nutraukt? savo veikl? d?l bankroto, PVM skirtumas, atitinkantis neapmok?tus pirkimus, galiausiai likt? valstybei.

70. Taip pat nemanau, kad ši pasekm? pažeist? mokes?i? neutralumo princip?. Šis principas draudžia ne valstyb?s nar?s praturt?jim?, bet tai, kad apmokestinamojo asmens iš anksto sumok?to PVM d?l jo apmokestinamos veiklos našta galiausiai tekt? jam. Taip nebus tol, kol apmokestinamasis asmuo nesumok?s PVM.

71. Apmokestinamojo asmens bankroto atveju didžiausi? žal? patiria jo tiek?jai, kurie pagal bendr? PVM sistem? privalo pervesti valstybei mok?tin? mokest?, nors jo dar nesurinko. Vis d?lto tai, kad d?l bankroto savo veikl? nutraukusio apmokestinamojo asmens tiek?jas yra skolingas valstyb?s mokes?i? institucijai mokest?, kurio jis negal?s surinkti, išplaukia iš bendros PVM sistemos taikymo, konkrečiai kalbant, iš Direktyvos 2006/112 63, 206 ir 250 straipsni?. Be to šis atvejis aiškiai nustatytas Direktyvos 2006/112 185 straipsnyje, kuris reglamentuoja valstybi? nari? teis? tikslinti atskait?, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti.

72. Tod?l iš viso to, kas pasakyta, matyti, kad sunku sutikti su Komisijos nuomone, jog Vengrijos teis?s aktas pažeidžia mokes?i? neutralumo princip?, kadangi jis ?pareigoja apmokestinam?j? asmen? avansu sumok?ti pirkimo mokest?.

73. Žinoma, kaip matysime mano analizės antroje dalyje, Direktyvos 2006/112 nuostatos, susijusios su PVM skirtumo grąžinimu, mano nuomone, nesuteikia teisės Vengrijos Respublikai nustatyti ginčijamą sąlygą.

74. Tačiau ne konkrečios atskaitymo teisės taikymo taisyklės turi nustatyti tikslias mokesčių neutralumo principo pasekmes. Priešingai, jeigu Direktyvos 2006/112 nuostatą nepakanka arba jose nieko nenumatyta, jas aiškinant turi būti vadovaujamasi šiuo principu.

75. Mano nuomone, šioje byloje nagrinjamą teisės aktą draudžia ne mokesčių neutralumo principas, bet Direktyvos 2006/112 nuostatos, konkrečiai kalbant, jos 183 straipsnis.

B – Direktyvos 2006/112 183 straipsnio reikšmė ir apimtis

76. Mano nuomone, Vengrijos Respublikos argumentai, kad Direktyvos 2006/112 183 straipsniu jai suteikiama teisė nustatyti ginčijamą sąlygą, pirmiausia prieštarauja šios nuostatos tekstui. Primintina, kad Direktyvos 2006/112 183 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad, „kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaityta suma viršija apskaičiuotą mokesčių sumą, valstybės narės gali arba grąžinti, arba perkelti skirtumą ? kitą laikotarpį pagal savo pačių nustatytas sąlygas“.

77. Nagrinėjant šią nuostatą, viena vertus, konstatuotina, kad šia nuostata valstybės narės suteikiamos tik dvi galimybės, t. y. arba perkelti skirtumą ? kitą laikotarpį, arba jį grąžinti pagal sąlygas, kurias jos pačios nustato.

78. Kita vertus, pastebėsiu, kad žodžių junginys „pagal savo pačių nustatytas sąlygas“ susijęs tik su grąžinimo sąlygomis, o ne atskaitymo sumos nustatymu. Tai patvirtina ir tekstai tomis kalbomis, kuriomis buvo priimta Direktyvos 2006/112 183 straipsnyje nurodyta Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalis(15).

79. Taigi, taisyklės, kurias turi teisė nustatyti valstybės narės, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 183 straipsnio tekstą, yra susijusios tik su praktinėmis skirtumo grąžinimo sąlygomis, bet ne su jos sumos nustatymu. Tai, pavyzdžiui, gali būti mokesčių institucijoms nustatytas grąžinimo terminas(16), priemonės, skirtos užkirsti kelią sukčiavimo rizikai(17), ar senaties termino nustatymas(18).

80. Tačiau žodžių junginio „pagal savo pačių nustatytas sąlygas“ negalima suprasti taip, kad juo valstybės narės suteikiama teisė be Direktyvos 2006/112 183 straipsnio pirmoje pastraipoje numatytą pasirinkimą susikurti trečią, pagal kurį jos turėtų teisę grąžinti tik faktiškai sumokėtą PVM.

81. Keletas Direktyvos 2006/112 nuostatų patvirtina šią analizę.

82. Jos 183 straipsnio antroje pastraipoje numatyta, kad valstybės narės gali atsisakyti grąžinti ar perkelti skirtumą, jeigu jo suma nedidelė. Minėtą nuostatą aiškinant *a contrario* galima daryti išvadą, kad Bendrijos teisės aktą leidžias nenorėjo suteikti valstybės narės teisės grąžinimo apriboti sumokėto PVM dalimi.

83. Iš tiesų matėme, kad Direktyvos 2006/112 183 straipsnio pirmoje pastraipoje reglamentuojamas atvejis, kai atskaitymo suma viršija PVM sumą, nenumatant, kad ši teisė ? atskaitymą turi būti sumažinta dar nesumokėtu mokėtinu PVM. Šios direktyvos 168 straipsnyje aiškiai nurodyta, kad apmokestinamojo asmens teisė ? mokėtino pirkimo PVM atskaitymą apima ne tik jau sumokėtas PVM, bet ir mokėtinas PVM.

84. Direktyvos 2006/112 nuostatose, reglamentuojančiose atskaitos tikslinimą, matome ir kitą patvirtinamą elementą. Būtent jos 185 straipsnyje reglamentuojamas atvejis, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti.

85. Aiškinant *a contrario*, ši 185 straipsnyje pateikiama nuoroda į neapmokėtus sandorius, nors jokia išimtis jiems nėra numatyta Direktyvos 2006/112 183 straipsnyje, dar kartą patvirtina, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas nenorėjo suteikti valstybės narėms teisės uždrausti mokesčio grąžinimą, jeigu šis nebuvo faktiškai sumokėtas.

86. Žinoma, kaip tvirtina Vengrijos Respublika, toks aiškinimas gali įpareigoti valstybės narę nemokamai suteikti apyvartinį iš apmokestinamajam asmeniui, kai jo teisė į atskaitymą pagrįsta mokesčiu, kurio jis dar nesumokėjo. Ši pasekmė gali atrodyti nelogiška, atsižvelgiant į taisyklę, kad apmokestinamieji asmenys yra skolingi valstybės mokesčių institucijai tiesiog mokėti PVM ir gali įpareigoti kitus subjektus mokėti dar negauto PVM avansą.

87. Kita galima tokio aiškinimo pasekmė yra ta, kad kinų veiklos vykdytojams gali būti sukurtos skirtingos sąlygos, atsižvelgiant į jų galimybes iš savo prekių ar paslaugų tiekį išsiderėti mokėjimo terminus, kurios gali priklausyti nuo jų ekonominio galios.

88. Tačiau nemanau, kad šie Vengrijos Respublikos argumentai pagrindžia kitokį Direktyvos 2006/112 183 straipsnio aiškinimą.

89. Iš tiesų jau buvo nuspręsta, kad valstybės narės privalo taikyti bendrą PVM sistemą, net jei ir laiko ją tobulintina. Iš tikrųjų iš 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*(19) 55 ir 56 punktų matyti, kad net jei tam tikrą valstybę narių siūlomas aiškinimas leistų geriau užtikrinti tam tikrą Šeštosios direktyvos siekiamą tikslą, koks, pavyzdžiui, yra mokesčio neutralumas, laikymąsi, valstybės narės negali nukrypti nuo aiškiai Šeštosios direktyvos numatytų nuostatų(20).

90. Todėl manau, jog Komisija teisingai nurodo, kad Direktyvos 2006/112 183 straipsniu valstybei narei draudžiama riboti PVM skirtumo grąžinimą faktiškai sumokėta mokesčio suma. Todėl siūlysiu Teisingumo Teismui nuspręsti, kad šis ieškinys dėl įsipareigojimų nevykdymo yra pagrįstas.

91. Jei Teisingumo Teismas pritars mano nuomonei, Vengrijos Respublika turės padengti bylinėjimosi išlaidas pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį.

V – Išvada

92. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūlau:

– pripažinti šį ieškinį dėl įsipareigojimų nevykdymo pagrįstu ta dalimi, kuria Europos Komisija kaltina Vengrijos Respubliką nevykdžius įsipareigojimus pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos:

– įpareigodama apmokestinamuosius asmenis, kurių mokesčių deklaracijoje už tam tikrą mokestinį laikotarpį susidaro „skirtumas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsnį, perkelti šį skirtumą ar jo dalį į kitą 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 į kitą mokestinį laikotarpį daugiau nei vieną kartą;

– priteisti iš Vengrijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1).

3 – 1967 m. balandžio 11 d. Direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 1967, 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3).

4 – *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (toliau – Vengrijos įstatymas dėl PVM).

5 – *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény.*

6 – C-78/00, Rink. p. I-8195.

7 – Žr., be kita ko, 2009 m. kovo 5 d. Sprendimų *J D Wetherspoon* (C-302/07, Rink. p. I-1467, 34 ir 57 punktai); 2009 m. spalio 29 d. Sprendimų *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rink. p. I-10567, 40 punktas ir jame nurodyta teismų praktika) bei 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimų *Dankowski* (C-438/09, Rink. p. I-0000, 37 punktas).

8 – Žr. minėtų Sprendimų *NCC Construction Danmark* (44 punktas) bei 2011 m. kovo 3 d. Sprendimų *Komisija prieš Nyderlandus* (C-41/09, Rink. p. I-0000, 66 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

9 – 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kretztechnik* (C-465/03, Rink. p. I-4357, 34 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

10 – 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, Rink. p. I-5339, 28 punktas) bei minėtas Sprendimas *J D Wetherspoon* (34 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

11 – 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National* (C-408/98, Rink. p. I-1361, 35 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

12 – Su PVM skirtumo grąžinimu susijusios taikytinos nuostatos buvo 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) 18 straipsnio 4 dalyje, kurios nuostatos perkeltos Direktyvos 2006/112 183 straipsnį.

13 – Minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 33 ir 34 punktai.

14 – Ten pat (36 punktas).

15 – Žr. tekstą vokiečių kalba („Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten“); anglų kalba („Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period“); italų kalba („Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi

quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite“) ir oland? kalba („Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling“).

16 – Šiuo klausimu žr. min?t? Sprendim? *Komisija prieš Italij?* (32-34 punktai) ir 2008 m. liepos 10 d. Sprendim? *Sosnowska* (C?25/07, Rink. p. I?5129, 17 punktas).

17 – 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendime *Molenheide ir kt.* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 ir C?47/96, Rink. p. I?7281) Teisingumo Teismas nusprend?, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalis nedraudžia priemoni?, suteikian?i? teis? nacionalin?ms mokes?i? institucijoms laikinai sulaikyti gr?žintinas PVM sumas, kai yra ?tarim? d?l mokestinio suk?iavimo, ar kai šios institucijos remiasi PVM reikalavimu, kuris neatsispindi apmokestinamojo asmens deklaracijoje ir kur? šis asmuo gin?ija (41 ir 44 punktai).

18 – 2010 m. sausio 21 d. Sprendime *Alstom Power Hydro* (C?472/08, Rink. p. I?0000), Teisingumo Teismas nusprend?, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalimi nedraudžiamas valstyb?s nar?s teis?s aktas, kuriame numatytas trej? met? senaties terminas prašymo d?l šios valstyb?s mokes?i? institucijos neteis?tai gauto PVM skirtumo gr?žinimo pateikimui (22 punktas).

19 – C?338/98, Rink. p. I?8265.

20 – 2005 m. spalio 6 d. Sprendimas *Komisija prieš Pranc?zij?* (C?243/03, Rink. p. I?8411, 35 punktas).