ĢENERĀLADVOKĀTA ĪVA BOTA [*YVES BOT*] SECINĀJUMI,
secinājumi,
sniegti 2011. gada 26. maijā[1]

1. Saskaņā ar kopējo sistēmu, kas ir ieviesta ar Eiropas Savienības tiesību aktiem, pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā — "PVN") ir patēriņa nodoklis, kuru iekasē katrā ražošanas vai izplatīšanas procesa posmā un kurš ir pilnībā jāsedz gala patērētājam.

2. Lai uzņēmējiem, kuri nodrošina nodokļa piedziņu no saviem klientiem laikā, kad viņi saņem maksu par savām precēm vai pakalpojumiem, nepiemērotu nodokli, kopējā PVN sistēmā ir paredzēts atskaitīšanas mehānisms, lai attiecībā uz viņiem nodrošinātu nodokļa "neitralitāti".

3. Tādējādi uzņēmēji "nodokļa maksātājiem" var atskaitīt no nodokļa, kuru viņi ir iekasējuši no saviem klientiem un kurš viņiem ir jāmaksā dalībvalstij, PVN, ko viņi paši ir samaksājuši kā priekšnodokli, iegādājoties preces vai saņemot pakalpojumus, kas nepieciešami viņu uzņēmējdarbības veikšanai.

4. Šī prasība sakarā ar valsts pienākumu neizpildi attiecas uz kopējās PVN sistēmas noteikumiem, kas ir piemērojami, ja nodokļu maksātāja tiesības uz atskaitījumu pārsniedz tā nodokļa summu, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs.

5. Saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK 183. pantu[2], ja kādā taksācijas periodā atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārmaksu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.

6. Ungārijas Republika uzskata, ka saskaņā ar šo noteikumu tai bija tiesības atmaksāšanu attiecināt tikai uz to PVN daļu, ko nodokļu maksātājs ir samaksājis. Tā kā Eiropas Komisija uzskatīja, ka ar minēto noteikumu šāda iespēja dalībvalstīm netiek noteikta, tā cēla šo prasību sakarā ar valsts pienākuma neizpildi.

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — 2006. gada 28. novembra Direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

7. Šajos secinājumos es izklāstīšu iemeslus, kāpēc šī prasība, manuprāt, ir pamatota.

I — Atbilstošās tiesību normas

A — *Savienības tiesības*

8. Es apgalvošu, ka, pretēji tam, ko Komisija norādīja savos dokumentos, Ungārijas tiesību aktos paredzētie ierobežojumi nav pretrunā neitralitātes principam, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatā. Tomēr es norādīšu, kā šī iestāde arī apgalvoja, ka Direktīvas 2006/112 183. pants, skatīts saistībā ar citiem tās noteikumiem par atskaitīšanas tiesībām, skaidri ierobežo dalībvalstu pilnvaras izvēlēties pārmaksas atmaksāšanas alternatīvu vai to pārnest uz nākamo taksācijas periodu, nenošķirot nomaksātu un maksājamu PVN.

9. Dalībvalsts, nepārsniedzot elastīguma iespēju, kas tai piešķirta atbilstīgi Direktīvai 2006/112, nevar pārmaksas atmaksāšanu attiecināt tikai uz to PVN daļu, ko nodokļa maksātājs patiešām samaksājis.

10. Saskaņā ar Padomes Pirmās direktīvas 67/277/EEK 2. pantu [3] pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju patēriņa nodokli, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms posma, kurā apliek ar nodokli. Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais PVN.

11. Direktīvas 2006/112 VI sadaļā "Nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība" citu starpā ir iekļauti šādi noteikumi:

3 — 1967. gada 11. aprīļa Direktīva par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļu saskaņošanu (OV 1967., 71, 1301. lpp.).

"*62. pants*

Šā panta nozīmē:

1) "nodokļa iekasējamības gadījums" ir notikums, iestājoties kuram ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams;

2) "nodokļa iekasējamība" nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt.

[..]"

63. pants

Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

[..]

65. pants

Ja maksājums izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.

66. pants

Atkāpjoties no 63., 64. un 65. panta, dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams kādā no šādiem termiņiem:

a) vēlākais, izsniedzot rēķinu;

b) vēlākais, saņemot maksājumu;

c) ja rēķins nav izsniegts vai ir izsniegts ar nokavēšanos — noteiktā termiņā no dienas, kad iestājies nodokļa iekasējamības gadījums.

[..]"

12. Direktīvas 2006/112 X sadaļa ir veltīta atskaitījumiem. Tās 1. nodaļā "Atskaitīšanas tiesību rašanās un tās piemērošanas joma" ir iekļauts citu starpā 167. un 168. pants, kuri formulēti šādi:

"*167. pants*

Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

168. pants

"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 attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

13. Direktīvas 2006/112 X sadaļas 4. nodaļā aplūkoti noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu. Tajā citu starpā iekļauti šādi panti:

"*178. pants*

Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu — jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..]

179. pants

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 radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības.

[..]

183. pants

Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārmaksu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.

Tomēr dalībvalstis var atteikties veikt pārnešanu vai atmaksāšanu, ja pārmaksas summa ir nenozīmīga."

14. Direktīvas 2006/112 X sadaļas 5. nodaļas nosaukums ir "Atskaitīšanas koriģēšana". Tās 184. un 185. pantā precizēts:

"*184. pants*

Sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.

185. pants

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

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos īpašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības 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 zādzības gadījumos."

15. Nodokļa maksātāju pienākumi attiecībā uz PVN izklāstīti Direktīvas 2006/112 XI sadaļā, kurā ir it īpaši šādi panti:

"*206. pants*

Visi nodokļa maksātāji, kas atbildīgi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklarācijas, kā paredzēts 250. pantā, samaksā PVN neto summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai pieprasīt starpmaksājumu.

[..]

250. pants

1. Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu [..]

[..]

252. pants

1. PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka dalībvalstis. Šis termiņš nevar būt vēlāk kā divus mēnešus pēc katra taksācijas perioda beigām.

2. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka vienu, divus vai trīs mēnešus ilgu.

Tomēr dalībvalstis var noteikt atšķirīgus taksācijas periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu."

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

16. 2007. gada CXXVII Likuma par PVN 55. panta 1. punktā [4] noteikts:

"Nodokļa iekasēšanas gadījuma iestāšanās, ar kuru objektīvi tiek veikta nodokļa iekasēšana (turpmāk tekstā — "īstenošana") rada nodokļa iekasējamību."

17. Atbilstoši Ungārijas Likuma par PVN 56. pantam "maksājamais nodoklis tiek konstatēts īstenošanas brīdi, ja vien ar šo likumu nav noteikts citādi".

18. Minētā likuma 119. panta 1. punktā paredzēts:

"Ja vien likumā nav noteikts citādi, nodokļa atskaitīšanas tiesības rodas, ja jānosaka maksājamais nodoklis, kas atbilst aprēķinātajam priekšnodoklim (120. pants)."

19. Ungārijas Likuma par PVN 131. pantā noteikts:

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

2) Ja atbilstoši 1. pantam noteiktā starpība ir negatīva, nodokļa maksātājam, kurš PVN nolūkā identificēts valsts teritorijā, ir tiesības

a) saskaņā ar 1. punktu nākamajā 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."

20. Šā likuma 186. pantā noteikts:

"1) Atbilstoši 131. panta 1. punktam — labots saskaņā ar 2. pantu — noteiktās negatīvās starpības atmaksāšanu var pieprasīt ne ātrāk kā 2003. gada XCII likumā [par nodokļu režīmu [5]], noteiktā termiņa beigās, ja

4 — *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (turpmāk tekstā — "Ungārijas Likums par PVN").

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

a) nodokļa maksātājs, kas PVN nolūkā identificēts valsts teritorijā, to pieprasa nodokļu pārvaldes iestādēm tad, kad viņš atbilstoši 184. pantam tām iesniedz savu deklarāciju; [..]	"Nodoklis jāsamaksā datumā, kas norādīts likuma pielikumā vai pašā likumā (samaksas termiņš) [..]."
[..]	22. Atbilstoši šā likuma II pielikuma I daļas 2. punkta a) apakšpunktam:
2) Ja nodokļa maksātājs, identificēts kā PVN maksātājs valsts teritorijā, rīkojoties atbilstoši 1. punkta a) apakšpunktam, nemaksā tūlīt un pirms 1. punktā minētā termiņa beigām summu, kurā iekļauts arī nodoklis, kas atbilst darījumam, kurš veido nodokļa pārcelšanas juridisko pamatu vai, ja viņa parāds pirms šī datuma nav likvidēts citā veidā, visa atskaitāma priekšnodokļa summa, kas atbilst šim darījumam un kas izteikta absolūtos skaitļos, no atbilstoši 131. panta 1. punktam konstatētās negatīvās starpības atskaitāma maksimālā šīs summas apmērā.	"[PVN] nodokļa maksātājs maksā [PVN] neto summu, — ja nodokļu deklarēšana notiek reizi mēnesī — līdz nākamā mēneša 20. datumam, — ja nodokļa deklarēšana notiek reizi ceturksnī — par iepriekšējo ceturksni, līdz nākamā mēneša pēc iepriekšējā ceturkšņa beigām 20. datumam, — ja nodokļa deklarēšana notiek reizi gadā, par iepriekšējo finanšu gadu līdz nākamā gada 25. februārim,
3) 131. panta 2. punkta a) apakšpunktu piemēro summai, par kuru, piemērojot 2. punktu, samazina absolūtajā vērtībā izteikto negatīvās starpības summu, kas konstatēta atbilstoši 131. panta 1. punktam, līdz šīs summas maksimālajam lielumam.	
[..]"	
21. No 2003. gada XCII likuma par nodokļu uzlikšanu 37. panta 1. punkta izriet, ka termiņš atbilst nodokļa nomaksas termiņam:	un var pieprasīt tā atmaksāšanu, sākot ar šo pašu datumu."

II — Process un lietas dalībnieku prasījumi

23. Komisija 2007. gada 21. martā nosūtīja Ungārijas Republikai brīdinājuma vēstuli, pēc tam, 2009. gada 8. oktobrī, argumentētu atzinumu, kuros izklāstīja šai dalībvalstij argumentus, saskaņā ar kuriem tā uzskatīja, ka šis dalībvalsts regulējums ir pretrunā Direktīvas 2006/112 183. pantam. Minētajos dokumentos Komisija aicināja šo dalībvalsti arī panākt atbilstību šim noteikumam.

24. Ungārijas Republika, kura apstrīd šo vērtējumu, prasību joprojām nav izpildījusi, un Komisija ar 2010. gada 20. maija aktu cēla prasību Tiesā, un tās prasījumi Tiesai ir šādi:

— konstatēt, ka Ungārijas Republika nav izpildījusi Direktīvā 2006/112 paredzētos pienākumus [..]

— uzliekot pienākumu nodokļa maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijā parādās "pārmaksa" Direktīvas [2006/112] 183. panta izpratnē konkrētā taksācijas periodā, šo pārmaksu pilnībā pārnest uz nākamo taksācijas periodu, ja viņi nav samaksājuši piegādātājam visu summu par attiecīgo pirkumu, un

— tādēļ, ka šī pienākuma dēļ dažiem nodokļa maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijās regulāri parādās "pārmaksa", vairākas reizes jāpārnes šī pārmaksa uz nākamo taksācijas periodu;

— piespriest Ungārijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

25. Ungārijas Republika prasa noraidīt Komisijas prasību un piespriest tai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

III — Lietas dalībnieku argumenti

A — *Komisija*

26. Komisija norāda, ka ar Ungārijas Likuma par PVN 186. panta 2. punktu ir izslēgta pārmaksas atmaksāšana, ja PVN priekšnodoklis izriet no darījumiem, par kuriem atlīdzība, ieskaitot PVN, vēl nav saņemta, saglabājot maksāšanas pienākumu citā veidā. Komisija apgalvo, ka šis ierobežojums ir pretrunā Savienības tiesībām.

27. Pirmkārt, ar minēto ierobežojumu tiekot pārkāpts nodokļu neitralitātes princips, kā to interpretē un konkretizē Tiesa. Direktīvas 2006/112 183. pants, it īpaši tā formulējums "saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem", esot jāinterpretē atbilstoši šim principam, kas esot kopējās PVN sistēmas pamatprincips un atbilstoši kuram atskaitīšanas mehānisma mērķis esot atbrīvot uzņēmēju no maksājamā vai samaksātā PVN sloga saistībā ar visiem viņa saimnieciskās darbības veidiem.

28. Komisija apgalvo, ka atbilstoši minētās direktīvas 62. un 63. pantam PVN kļūst iekasējams, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, neatkarīgi no tā, vai par attiecīgo darījumu ir samaksāta atlīdzība. Preču piegādātājam vai pakalpojuma sniedzējam tādējādi esot pienākums iemaksāt PVN Valsts kasē pirms taksācijas perioda beigām pat tad, ja klienti viņam vēl nav samaksājuši. Tā kā šādā situācijā Ungārijas Likuma par PVN 186. panta 2. punkts liedz klientam pieprasīt uz konkrētu darījumu attiecināma PVN atmaksāšanu, tas papildinātu Valsts kasi līdz darījuma apmaksai un izjauktu PVN sistēmas līdzsvaru.

29. Atskaitāmā PVN pārmaksas atmaksāšanas izslēgšana būtu slogs attiecīgajiem uzņēmējiem. No vienas puses, tas, ka valsts kavē tā nodokļa maksātāja kredīta nomaksāšanu, kurš pieprasa atmaksāšanu, uz laiku samazinātu to preču vērtību, kuras ir šā nodokļa maksātāja rīcībā, kas mazinātu viņa iespējas gūt peļņu, kā arī viņa naudas līdzekļus, un tādējādi palielinātu viņa komerciālo risku. No otras puses, samazinot naudas līdzekļus, kuri ir preču pircēja vai pakalpojumu saņēmēja rīcībā, PVN pārmaksas neatlīdzināšana vienlaikus palielinās risku, ka šis preces pircējs vai pakalpojuma saņēmējs nevar — vai var tikai ar kavēšanos — samaksāt par piegādātajām precēm vai pakalpojumiem. Tādējādi minētā izslēgšana palielinātu arī preču piegādātāja vai pakalpojuma sniedzēja komerciālo risku, un līdz ar to varētu samazināties varbūtība, ka nosacījumi atmaksas saņemšanai tiks izpildīti.

30. Pat ja ar Direktīvu 2006/112 ieviestajā nodokļu sistēmā nodokļa maksātājiem noteikti dažādi pienākumi, it īpaši pienākums samaksāt priekšnodokli valstij neatkarīgi no tā, vai klients ir atlīdzinājis par konkrēto darījumu — tā, ka šajā sistēmā nodokļu neitralitātes princips tiktu īstenots ar dažiem ierobežojumiem, šie ierobežojumi jāinterpretē stingri. Tiesa 2001. gada 25. oktobra spriedumā lietā Komisija/Itālija [6] jau it īpaši esot nospriedusi, ka dalībvalstīm nav tiesību noteikt tādu PVN

6 — Lieta C-78/00 (*Recueil*, I-8195. lpp.)

atmaksāšanas kārtību, ar kuru PVN slogu daļēji vai pilnībā uzliek nodokļa maksātājam.

31. Pēc Komisijas domām, Direktīvas 2006/112 183. pantā paredzēts tikai tas, ka dalībvalstis var noteikt procesuālās normas šīs atmaksāšanas regulēšanai, lai šīs normas pareizi iekļautu dažādos administratīvo procedūru regulējošos noteikumos. Turpretī ar šo pantu netiek atļauts ierobežot minēto atmaksāšanu, izmantojot noteikumus, kuri attiecas uz būtību. Šāds ierobežojums esot pretrunā minētā panta mērķim, tas izraisītu nepamatotas atšķirības dalībvalstu regulējumā un pārkāptu nodokļu neitralitātes principu. Attiecīgais tiesiskais regulējums nenosakot formālus noteikumus, bet cenšoties noteikt materiālus ierobežojumus PVN atmaksāšanai.

32. Otrkārt, Komisija norāda, ka minētais valsts tiesiskais regulējums neatbilstot Direktīvas 2006/112 183. pantam arī tāpēc, ka tajā nav iekļauti nekādi laika ierobežojumi attiecībā uz pārmaksas pārnešanu uz nākamo taksācijas periodu.

33. No šā panta formulējuma izrietot, ka pārmaksa ir jāatmaksā ne vēlāk kā otrajā taksācijas periodā pēc tā rašanās. Turpretī atbilstoši attiecīgajam valsts tiesiskajam regulējumam esot iespējams, ka nodokļa maksātājam vairākas reizes jāpārnes PVN pārmaksa, it īpaši, ja runa ir par nodokļa maksātāju, kurš veic darījumus, kuru atskaitāmā priekšnodokļa summa regulāri pārsniedz priekšnodokļa summu. Tas it īpaši esot attiecināms uz nodokļa maksātājiem, kuri nodarbojas galvenokārt ar eksporta darījumiem atbilstīgi Direktīvas 2006/112 146. panta 1. punkta a) apakšpunktam un 169. panta b) apakšpunktam.

34. Attiecīgie valsts tiesību akti negarantējot arī to, ka nodokļa maksātājs patiešām atgūs PVN pārmaksu. Ja nodokļa maksātājs maksātnespējas dēļ beigtu savu darbību, nesamaksājis par visiem pirkumiem, PVN pārmaksa, kas atbilstu summai, kas nav samaksāta par pirkumiem, beigu beigās paliktu valsts rīcībā.

B — *Ungārijas Republika*

35. Ungārijas Republika uzskata, ka ar tās tiesiskajā regulējumā paredzēto nosacījumu, atbilstoši kuram tikai patiešām samaksāts nodoklis var būt atmaksājams, netiek pārkāpts ne nodokļu neitralitātes princips, ne Direktīvas 2006/112 183. pants, ar ko dalībvalstīm skaidri piešķirtas tiesības noteikt atmaksāšanas nosacījumus.

36. Pirmkārt, Ungārijas Republika apgalvo, ka šis nosacījums nav slogs nodokļu maksātājam, kas būtu pretrunā nodokļu neitralitātes principam.

37. Tiešām, "PVN izmaksas" ir tikai galīgas izmaksas, proti, situācija, kad nodokļa maksātājam jāmaksā PVN bez atskaitīšanas tiesībām. Tas, ka provizoriski jāsedz PVN izmaksas, esot tikai finansējuma un skaidras naudas izmaksas, kas tikai uz laiku ietekmētu attiecīgā uzņēmēja finansiālo situāciju, un neesot pretrunā nodokļu neitralitātes principam.

38. Ungārijas Republika šajā ziņā uzsver, ka kopējā PVN sistēma Direktīvas 2006/122 62. un 63. pantā, paredzot, ka PVN kļūst iekasējams pēc darījuma īstenošanas neatkarīgi no tā, vai ir saņemta atlīdzība, vai arī, ka atskaitāmā priekšnodokļa pārmaksas atmaksāšana notiek ne ātrāk kā pēc attiecīgā taksācijas perioda beigām, nosaka, ka nodokļa maksātājiem piemērojamajai summai ir pagaidu raksturs.

39. Tādējādi apstrīdētais nosacījums attiecoties tikai uz brīdi, kad radusies atmaksāšanas iespēja, to neapšaubot.

40. Turklāt šis nosacījums nepakļaujot nodokļa maksātāju finansiālam riskam, jo viņš savu parādu vēl nav samaksājis. Nodokli patiesībā piemēro tikai pārdevējam, bet tas izrietot no Savienības tiesību normām, it īpaši Direktīvas 2006/112 62. un 63. panta. Tā kā šī nodokļu piemērošana atbilst neitralitātes principam, apgalvoto nodokļa piemērošanu, kas izriet no apstrīdētās valsts tiesību normas, attiecībā uz preču pircēju un pakalpojuma saņēmēju nevar uzskatīt par nepieļaujamu.

41. Samaksas nosacījumi, lai saņemtu PVN pārmaksas atmaksu, kas noteikti Ungārijas Likuma par PVN 186. panta 2. punktā, mazinātu preču pircēja un pakalpojumu saņēmēja priekšrocības, kuri, ja šāda nosacījuma nebūtu, varētu samaksāt saviem piegādātājiem, izmantojot valsts atmaksāto nodokli, un viņi būtu izdevīgākā situācijā nekā nodokļa maksātājs, kurš samaksājis piegādātājiem pirms PVN pārmaksas atmaksāšanas. Turpretī atbilstīgi Komisijas koncepcijai, valsts iesākumā sedzot nodokļu parādu par darījumu un piešķirot bezmaksas aizdevumu nodokļa maksātājiem, it īpaši, ja pakalpojumu sniedzēja taksācijas periods ir ilgāks nekā pakalpojuma saņēmēja taksācijas periods.

42. Ungārijas Likuma par PVN 186. panta 2. punkta mērķis esot izvairīties no tā, ka nodokļa maksātājs var izmantot iespēju saņemt nodokļa atmaksājumu, kas ieturēts par darījumu, par kuru viņš nav samaksājis, pat varbūt nekad nesamaksās, lai uzlabotu situāciju attiecībā uz naudas līdzekļiem. Ja preču piegādātājs vai pakalpojuma sniedzējs nav samaksājis PVN, kas viņam jāmaksā — vai nu tāpēc, ka viņš to deklarē citā taksācijas periodā, vai tāpēc, ka visbiežāk viņš nevar samaksāt

nodokli noteiktajā termiņā, — pircēja tiesības uz atmaksāšanu esot patiesībā valsts aizdevums no valsts budžeta.

43. Otrkārt, Ungārijas Republika apgalvo, ka tas, kā Komisija interpretē nodokļu neitralitātes principu, nepamatoti ierobežo novērtēšanas pilnvaras, kuras dalībvalstīm piešķirtas ar Direktīvas 2006/112 183. pantu. Pēc šīs dalībvalsts domām — pieņēmums, ka katra tiesību norma PVN jomā jebkādā veidā skar uzņēmumu finanšu situāciju, naudas līdzekļus vai ar komercdarbību saistītus lēmumus, pārkāpjot nodokļu neitralitātes principu, un tā sekas esot tas, ka Direktīvas 2006/112 183. pants zaudē jēgu.

44. Turklāt Ungārijas Republika norāda, ka tās tiesību normas nav salīdzināmas ar attiecīgo normu iepriekš minētajā spriedumā lietā Komisija/Itālija tiktāl, ciktāl Ungārijas tiesiskajā regulējumā netiek apšaubīta iespēja nodokļu maksātājam atgūt visu PVN summu skaidrā naudā un pieņemamā termiņā, ja pieņemamais termiņš noteikts attiecībā uz darījuma apmaksu. Turklāt minētā sprieduma 34. punktā, izmantojot terminu "pieņemamā termiņā", Tiesa esot atzinusi, ka dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība attiecībā uz atmaksāšanas termiņa noteikšanu. Tāpēc atbilstoši valsts tiesību normām attiecībā uz atmaksāšanu uz laiku finanšu slogu var piemērot nodokļu maksātājam, nepārkāpjot nodokļu neitralitātes principu.

45. Attiecībā uz laika ierobežojuma neesamību attiecībā uz PVN pārmaksas pārcelšanu uz nākamo taksācijas periodu, Ungārijas Republika norāda, ka ne Direktīvas 2006/112 tekstā, ne preambulā nav norādīts, ka PVN pārmaksu var pārcelt tikai vienu reizi.

46. Turklāt apstrīdētajās valsts tiesību normās noteiktā nosacījuma īstenošana attiecībā uz atmaksāšanas saņemšanu esot atkarīga no paša attiecīgā nodokļa maksātāja lēmuma. Tiklīdz viņš samaksājis par preci vai pakalpojumu, jautājuma par pārcelšanu uz turpmāku taksācijas periodu vairs neesot.

47. Visbeidzot, Ungārijas Republika uzsver, ka uzņēmējdarbības praksē par parastu var uzskatīt maksājuma pārcelšanu par 90 līdz 120 dienām. Pie šādiem nosacījumiem atkārtota atmaksāšanas pārcelšana attiecoties tikai uz tiem nodokļa maksātājiem, kuri iesniedz ikmēneša deklarāciju. Tiešām, nodokļa maksātāji, kuri iesniedz ceturkšņa deklarāciju, visbiežāk nākamajā taksācijas periodā esot samaksājuši cenu un priekšnodokli, ar kuru apliekami viņu darījumi, — tā, ka atbilstīgi Ungārijas Likuma par PVN 186. panta 2. punktam atmaksāšana vairs neesot izslēgta.

IV — Vērtējums

48. Komisija lūdz Tiesu konstatēt, ka ar Ungārijas tiesību aktiem tiek pārkāpta Direktīva 2006/112, no vienas puses, tāpēc, ka PVN pārmaksas atmaksāšana pakļauta nosacījumam, ka nodoklis patiešām ir samaksāts, un, no otras puses, atbilstīgi šim nosacījumam tā pārmaksas atmaksāšana, kas atbilst vēl nesamaksātajai PVN daļai, var tikt pārcelta nenoteiktu skaitu reižu, nevis tikai uz nākamo taksācijas periodu.

49. Vispirms jākonstatē, ka otrais iebildums, uz kuru atsaucas Komisija, ir tikai attiecīgajā Ungārijas regulējumā paredzētā nosacījuma piemērošanas sekas. Tas, vai ir likumīga vēl nesamaksātās PVN daļas atmaksāšanas pārcelšana līdz brīdim, kad tā tiek samaksāta — tātad attiecīgā gadījumā pēc nākamā taksācijas perioda –, ir atkarīgs no tā, vai Ungārijas Republikā paredzētais nosacījums, atbilstoši kuram atmaksāt var tikai jau samaksātu PVN, atbilst Savienības tiesībām.

50. Tāpēc jautājums, kas jāatrisina saistībā ar šo prasību, attiecas uz to, vai dalībvalstij ir tiesības ierobežot PVN pārmaksas atmaksāšanu, attiecinot to tikai uz to nodokļa daļu, kuru nodokļa maksātājs jau samaksājis.

51. Ungārijas Republika apgalvo, ka tiesības noteikt šādu noteikumu tai piešķirtas ar Direktīvas 2006/112 183. pantu, kurā paredzēts, ka PVN pārmaksas gadījumā dalībvalstis var to vai nu pārnest uz nākamo periodu, vai arī veikt tā atmaksāšanu saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem.

52. Tādējādi jānosaka, vai ar Direktīvas 2006/112 183. panta teikuma daļu "pēc pašu pieņemtiem noteikumiem" dalībvalstij tiek piešķirtas pilnvaras attiecināt PVN pārmaksas atmaksāšanu tikai uz to nodokļa daļu, kuru nodokļa maksātājs jau ir samaksājis.

53. Komisija apgalvo, ka šis noteikums neļauj dalībvalstīm noteikt šādu nosacījumu, pamatojot ar to, ka tas būtu pretrunā, no vienas puses, kopējās PVN sistēmas neitralitātes principam attiecībā uz nodokļa maksātājiem, no otras puses — minētā noteikuma būtībai un darbības jomai.

54. Mani nepārliecina Komisijas argumenti, kuru pamatā ir nodokļu neitralitātes princips. Turpretī es pievienojos nostājai attiecībā uz Direktīvas 2006/112 183. panta būtību un darbības jomu.

A — *Nodokļu neitralitātes princips*

55. Pretēji Komisijai, es neesmu pārliecināts, ka PVN pārmaksas atmaksāšanas attiecināšana tikai uz to nodokļa daļu, kuru nodokļa maksātājs ir samaksājis, patiešām ir pretrunā PVN neitralitātes principam, kas — kā atgādina šī iestāde — ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips [7].

56. Šim principam ir divējāds saturs. Pirmkārt, tas prasa, lai pret uzņēmējiem, kuri atrodas līdzvērtīgā situācijā, kā arī pret konkurējošām līdzīgām precēm un pakalpojumiem būtu vienlīdzīga attieksme attiecībā uz PVN, lai izvairītos no jebkādas konkurences kropļošanas. Šajā aspektā nodokļu neitralitātes princips PVN jomā ir vispārējā vienādas attieksmes principa izpausme [8].

57. Otrkārt, nodokļu neitralitātes princips nozīmē, ka nodokļa maksātājs ir pilnībā atbrīvots no PVN, ar ko apliktas preces un pakalpojumi, kuras viņš saņēmis, lai veiktu ar nodokli apliekamu saimniecisko darbību [9]. Kopējā PVN sistēmā šo principu īsteno, izmantojot atskaitīšanas režīmu, kura darbības joma tika interpretēta, ņemot vērā šo principu.

58. Atbilstoši judikatūrai nodokļu neitralitātes princips, no vienas puses, nepieļauj, ka atskaitīšanas režīma dēļ PVN summa, attiecībā uz kuru nodokļu iestādē ieinteresētā persona ir deklarēta kā atbildīgā par tā nomaksu, pārsniedz summu, ko tā ir atguvusi vai kuru tai ir parādā tās klienti [10]. No otras puses, šim principam ir pretrunā valsts pasākums, ar kuru PVN izmaksu slogs uzlikts nodokļa maksātājam saistībā ar viņa saimniecisko darbību, nesniedzot viņam iespēju to atskaitīt [11]. Citiem vārdiem, nodokļu neitralitātes princips nosaka, lai atskaitīšanas noteikumi ļautu pilnībā dzēst nodokli, ko nodokļa maksātājs ir samaksājis kā priekšnodokli par preču ražošanu vai ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem. Ir jāizvairās no tā, ka galu galā nodokļa maksātājam jāsedz nodokļa atlikums.

59. Tomēr judikatūrā es neatrodu precedentu, kurā Tiesa būtu nospriedusi, ka nodokļu neitralitātes princips traucē tam, ka nodokļu

7 — Skat. it īpaši 2009. gada 5. marta spriedumu lietā C-302/07 *J D Wetherspoon* (Krājums, I-1467. lpp., 34. un 57. punkts), 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark* (Krājums, I-10567. lpp., 40. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-438/09 *Dankowski* (Krājums, I-14009. lpp., 37. punkts).

8 — Skat. spriedumu lietā *NCC Construction Danmark* (minēts iepriekš, 44. punkts), kā arī 2011. gada 3. marta spriedumu lietā C-41/09 Komisija/Nīderlande (Krājums, I-831. lpp., 66. punkts un tajā minētā judikatūra).

9 — 2005. gada 26. maija spriedums lietā C-465/03 *Kretztechnik* (Krājums, I-4357. lpp., 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

10 — 1996. gada 24. oktobra spriedums lietā C-317/94 *Elida Gibbs* (*Recueil*, I-5339. lpp., 28. punkts), kā arī spriedums lietā *J D Wetherspoon* (minēts iepriekš, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

11 — 2001. gada 22. februāra spriedums lietā C-408/98 *Abbey National* (*Recueil*, I-1361. lpp., 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

maksātājs avansā nomaksā PVN un tādējādi provizoriski uzņemas slogu saistībā ar naudas līdzekļiem, ko šāds avansa maksājums rada.

60. Iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Itālija, ko minēja Komisija, pēc manām domām, neļauj izsecināt šādu principu. Minētajā spriedumā Tiesa saskārās ar dalībvalsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram PVN pārmaksas atmaksāšana, ko 1992. gadā saņēma noteikts skaits nodokļa maksātāju, jāveic, piešķirot valsts vērtspapīrus, kas emitēti no 1994. gada 1. janvāra un kuru apmaksas termiņš ir pieci vai desmit gadi pēc to emisijas.

61. Tieši šajā kontekstā Tiesa nosprieda, ka, ja dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība, nosakot PVN pārmaksas atmaksāšanas kārtību [12], kārtība, kuru tās nosaka, nevar būt tāda, kas pārkāpj nodokļu neitralitātes principu, uzliekot nodokļa maksātājam visu vai daļu PVN sloga, šai kārtībai jāļauj nodokļa maksātājam piemērotos apstākļos atgūt visu parādu, kas izriet no PVN pārmaksas. Tiesa no tā secina, ka tas nozīmē, ka atmaksāšana jāveic pieņemamā termiņā, veicot maksājumu skaidrā naudā vai līdzīgā veidā un katrā ziņā tā, lai piemērotais atmaksāšanas veids neradītu nodokļu maksātājam nekādu finansiālu risku [13].

62. Iepriekš minētajā spriedumā lietā Komisija/Itālija Tiesa nolēma, ka nav pieļaujama attiecīgā kārtība, pamatojot ar to, ka maksājums nenotika skaidrā naudā pieņemamā termiņā [14].

63. Turklāt, izskatot vispārējo kopējās PVN sistēmas ekonomisko aspektu, es atklāju, kā uzsver Ungārijas valdība, ka tā nozīmē to, ka nodokļa maksātājs avansā samaksā šo nodokli — ne tikai to, ar kuru apliek preces un pakalpojumus, kurus viņš saņem, lai veiktu ar nodokli apliekamo darbību, bet arī zināmā mērā to, kas viņam jāmaksā Valsts kasei.

64. Patiešām, kā es jau norādīju, atbilstoši kopējai sistēmai PVN tiek iekasēts katrā ražošanas vai izplatīšanas posmā tādā veidā, ka nodokļa maksātājam principā tas jāsamaksā saviem piegādātājiem, lai pēc tam to atskaitītu no tā PVN, kas tam jāsamaksā Valsts kasei.

12 — Noteikumi, kas piemērojami attiecībā uz PVN pārmaksas atmaksāšanu, bija noteikumi, kuri minēti 18. panta 4. punktā Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), kuras formulējums izmantots Direktīvas 2006/112 183. pantā.

13 — Spriedums lietā Komisija/Itālija (minēts iepriekš, 33. un 34. punkts).

14 — Turpat (36. punkts).

65. Tāpat arī atbilstoši Direktīvas 2006/112 63., 206. un 250. pantam nodokļu maksātājs, iesniedzot katru PVN deklarāciju, ir atbildīgs ne vien par tā nodokļa nomaksu, kuru viņš ir atguvis no saviem klientiem, bet arī par tā nodokļa nomaksu, kuru tie viņam ir parādā par tām precēm, kuras viņš jau ir piegādājis, un tiem pakalpojumiem, kurus viņš jau ir sniedzis. Tiešām, atcerēsimies, ka atbilstoši 63. pantam nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

66. Ciktāl vairākumā gadījumu nodokļa maksātāju parāds Valsts kasei pārsniedz summu, uz kuras atskaitīšanu viņiem ir tiesības, nodokļa maksātājiem var uzlikt pienākumu maksāt to naudas līdzekļu daļu, kas atbilst tai PVN daļai, kura kļūst iekasējama, bet kuru viņi vēl nav iekasējuši.

67. Turklāt, ja atbilstoši Direktīvas 2006/112 183. pantā paredzētajai iespējai dalībvalsts lemj pārnest PVN pārmaksu uz nākamo taksācijas periodu, kurš atbilstoši 252. pantam var ilgt vienu gadu, nodokļa maksātājam būtu visu šo laiku jāgaida ne tikai tā nodokļa atmaksāšana, kas viņam vēl jāmaksā, bet arī tā, kuru viņš jau ir nomaksājis.

68. Šādā gadījumā nodokļa maksātājam būtu jāveic PVN priekšapmaksa un jāuzņemas izmaksas attiecībā uz naudas līdzekļiem, ko izraisa priekšapmaksa, un atkarībā no taksācijas perioda ilguma, ko noteikusi dalībvalsts, šo izmaksu slogs nodokļu maksātāja finansēm varētu būt lielāks nekā tas, ko rada Ungārijas tiesību normas, ar kurām noteikta atmaksāšana, nepārnesot jau nomaksāto nodokli.

69. Visbeidzot, Komisija uzsver, ka, ja nodokļa maksātājs izbeidzis savu darbību maksātnespējas dēļ, nesamaksājis par visiem pirkumiem, PVN pārmaksa, kas atbilst nesamaksātajiem pirkumiem, beigās paliek valsts rīcībā.

70. Es arī neuzskatu, ka šis iznākums ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam. Šis princips darbojas nevis pret to, ka valsts iegūst līdzekļus, bet gan pret to, ka nodokļa maksātāja samaksātais priekšnodoklis ar nodokli apliekamās saimnieciskās darbības veikšanai beigās viņam jāsedz. Tā nenotiek, kamēr nodokļa maksātājs nav nomaksājis PVN.

71. Kaitējumu nodokļa maksātāja maksātnespējas gadījumā vairāk sedz piegādātāji, kuriem atbilstoši PVN kopējai sistēmai valstij jāiemaksā iekasējamais nodoklis pat tad, ja viņi to nav saņēmuši. Tomēr tas, ka tāda nodokļu maksātāja piegādātājs, kurš maksātnespējas dēļ beidzis savu darbību, ir Valsts kases debitors attiecībā uz nodokli, kuru viņš nevarēs atgūt, izriet no kopējās PVN sistēmas,

precīzāk, no Direktīvas 2006/112 63., 206. un 250. panta piemērošanas. Turklāt šāds gadījums ir skaidri noteikts Direktīvas 2006/112 185. pantā, kurā minēta iespēja dalībvalstij koriģēt darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti.

72. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, man ir grūti piekrist Komisijas argumentiem, atbilstoši kuriem Ungārijas tiesību normas tāpēc, ka tās uzliek pienākumu nodokļa maksātājam veikt nodokļa priekšapmaksu, ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam.

73. Protams, kā mēs redzēsim mūsu analīzes otrajā daļā, Direktīvas 2006/112 noteikumi par PVN pārmaksas atmaksāšanu neļāva Ungārijas Republikai, pēc manām domām, ieviest apstrīdēto nosacījumu.

74. Tomēr konkrēta atskaitīšanas tiesību piemērošanas kārtība nenosaka precīzu nodokļu neitralitātes principa nozīmi. Gluži otrādi, interpretācijā tieši pēc šā principa jāvadās, ja Direktīvas 2006/112 tekstā ir noklusējums vai ja teksts nav pietiekams.

75. Pēc manām domām, šajā lietā attiecīgais tiesiskais regulējums ir pretrunā nevis nodokļu neitralitātes principam, bet gan Direktīvas 2006/112 noteikumiem, it īpaši tās 183. pantam.

B — *Direktīvas 2006/112 183. panta būtība un piemērošanas joma*

76. Ungārijas Republikas argumenti, atbilstīgi kuriem Direktīvas 2006/112 183. pants tai esot devis tiesības ieviest apstrīdēto nosacījumu, pēc manām domām, pirmkārt, nesaskan ar šā noteikuma formulējumu. Atcerēsimies, ka Direktīvas 2006/112 183. panta pirmajā daļā noteikts, "ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārmaksu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu".

77. Analizējot šo noteikumu, es konstatēju, no vienas puses, ka ar šo tekstu dalībvalstīm tiek piešķirtas tikai divas iespējas, proti, pārnest pārmaksu uz nākamo taksācijas periodu vai to atmaksāt saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem.

78. No otras puses, es konstatēju, ka teikuma daļa "saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem" attiecas tikai uz atmaksāšanas kārtību, nevis uz atskaitījumu summas noteikšanu. Tāds rezultāts parādās arī valodās, kurās bija pieņemts Sestās direktīvas

18. panta 4. punkts, kuras formulējums pārņemts Direktīvas 2006/112 183. pantā [15].

79. Kārtība, kas dalībvalstij jānosaka, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 183. panta formulējumu, attiecas tikai uz praktiskajiem pārmaksas atmaksāšanas nosacījumiem, nevis uz atmaksājamās summas noteikšanu. Piemēram, runa var būt par termiņu, kas paredzēts nodokļu iestādei, lai veiktu atmaksāšanu [16], vai uz pasākumiem, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu [17], vai noilguma termiņa beigām [18].

80. Tomēr teikuma daļu "saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem" ir grūti skatīt tādā nozīmē, ka ar to tiek ļauts dalībvalstīm pievienot trešo iespējamo alternatīvu tai, kas paredzēta Direktīvas 2006/112 183. panta pirmajā daļā, un kurā būtu paredzēts, ka atmaksājams ir tikai jau nomaksāts PVN.

81. Direktīvā 2006/112 šī analīze ir vairākkārt apstiprināta.

82. Tādējādi šīs direktīvas 183. panta otrajā daļā ir paredzēts, ka dalībvalstis var atteikties veikt pārnešanu vai atmaksāšanu, ja pārmaksas summa ir nenozīmīga. Turpretī no minētā noteikuma var secināt, ka Kopienas likumdevējs nav vēlējies piešķirt dalībvalstīm pilnvaras attiecināt atmaksāšanu tikai uz nomaksāto PVN.

15 — Skat. versiju vācu valodā ("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 festgelegen Einzelheiten erstatten"), angļu valodā ("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"), itāļu valodā ("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") un nīderlandiešu valodā ("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 — Skat. šajā ziņā spriedumu lietā Komisija/Itālija (minēts iepriekš, 32.–34. punkts) un 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā C-25/07 *Sosnowska* (Krājums, I-5129. lpp., 17. punkts).

17 — 1997. gada 18. decembra spriedumā apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide* u.c. (*Recueil*, I-7281. lpp.) Tiesa nosprieda, ka pasākumi, kas ļauj valsts nodokļu iestādēm kā piesardzības pasākumu paturēt atgūstamās PVN summas, ja ir prezumpcijas par nodokļu nemaksāšanu, vai tad, kad šīs iestādes atsaucas uz PVN parādu, kas neizriet no nodokļu maksātāja deklarācijas vai kuru nodokļu maksātājs apstrīd, nav pretrunā Sestās direktīvas 18. panta 4. punktam (41. un 44. punkts).

18 — 2010. gada 21. janvāra spriedumā lietā C-472/08 *Alstom Power Hydro* (Krājums, I-623. lpp.) Tiesa nosprieda, ka Sestās direktīvas 18. panta 4. punktam nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts trīs gadu noilguma termiņš, lai iesniegtu prasību atmaksāt pārmaksāto PVN, ko iekasējusi šīs valsts nodokļu administrācija (22. punkts).

83. Tiešām, mēs redzējām, ka Direktīvas 2006/112 183. panta pirmā daļa attiecas uz hipotēzi, atbilstoši kurai atskaitījumu summa pārsniedz PVN, neparedzot, ka atskaitīšanas tiesības jāsamazina par iekasējamo vēl nenomaksāto nodokli. Šīs direktīvas 168. pantā skaidri norādīts, ka nodokļa maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atmaksāšanu attiecas ne tikai uz jau nomaksāto nodokli, bet arī uz vēl maksājamo nodokli.

84. Direktīvas 2006/112 noteikumos atrodams vēl viens cits apstiprinājums, kas attiecas īpaši uz atskaitīšanas koriģēšanu. It īpaši tās 185. pants attiecas tieši uz situāciju, kurā darījumi ir pilnīgi vai daļēji neapmaksāti.

85. Šī atsauce 185. pantā uz neapmaksātiem darījumiem, kaut gan attiecībā uz tiem Direktīvas 2006/112 183. pantā nav nekādas iebildes, gluži otrādi, apliecina, ka Kopienas likumdevējs nav vēlējies ļaut dalībvalstīm izslēgt nodokļa atmaksāšanu, ja nodoklis vēl nav nomaksāts.

86. Protams, kā norāda Ungārijas Republika, šīs interpretācijas sekas var būt tas, ka dalībvalstij tiek noteikts pienākums par velti piešķirt naudas līdzekļus nodokļa maksātājam, ja viņa atskaitīšanas tiesības veido vēl nesamaksāts nodoklis. Šīs sekas var likties neloģiskas, ņemot vērā tiesību normu, atbilstoši kurai nodokļu maksātājam Valsts kasei jāmaksā tikai iekasējamais PVN, kas var piespiest uzņēmējus avansā nomaksāt PVN, kuru viņi vēl nav saņēmuši.

87. Šīs interpretācijas sekas var būt arī tas, ka tiek radīta nevienlīdzīga situācija uzņēmēju starpā atkarībā no viņu spējas panākt no preču piegādātājiem vai pakalpojumu sniedzējiem termiņa ievērošanu, kas var būt atkarīga no viņu tautsaimnieciskās kapacitātes.

88. Tomēr es neuzskatu, ka šie Ungārijas Republikas argumenti pamato citu Direktīvas 2006/112 183. panta interpretāciju.

89. Tiešām, jau bija atzīts, ka dalībvalstīm jāpiemēro kopējais PVN režīms pat tad, ja tās uzskata šo principu par pilnveidojamu. Tiešām, no 2001. gada 8. novembra sprieduma lietā Komisija/Nīderlande 55. un 56. punkta [19] izriet, ka pat tad, ja dažu dalībvalstu piedāvātā interpretācija ļautu labāk ievērot Sestajā direktīvā izvirzītos mērķus, piemēram, nodokļa neitralitāti, dalībvalstis nevar neievērot tajā skaidri noteiktos noteikumus [20].

90. Tāpēc es uzskatu, ka Komisija pareizi apgalvo, ka Direktīvas 2006/112 183. pants nedod tiesības dalībvalstij attiecināt PVN

19 — Lieta C-338/98 (*Recueil*, I-8265. lpp.)

20 — 2005. gada 6. oktobra spriedums lietā C-243/03 Komisija/Francija (Krājums, I-8411. lpp., 35. punkts).

pārmaksas atmaksāšanu tikai uz jau nomaksātu nodokli. Tāpēc es iesaku Tiesai atzīt šo prasību sakarā ar valsts pienākuma neizpildi par pamatotu.

91. Ungārijas Republikai, ja Tiesa piekrīt manai nostājai, būs jāsedz tiesāšanās izdevumi atbilstoši Tiesas Reglamenta 69. panta 2. punktam.

V — Secinājumi

92. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai:

— atzīt šo prasību sakarā ar valsts pienākuma neizpildi par pamatotu attiecībā uz Komisijas iebildumu Ungārijas Republikai par to, ka tā nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu paredzētos pienākumus:

  — uzliekot pienākumu nodokļa maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijā noteiktā taksācijas periodā parādās "pārmaksa" Direktīvas 2006/112 183. panta izpratnē, pilnībā vai daļēji pārcelt šo pārmaksu uz nākamo taksācijas periodu, ja viņi nav samaksājuši piegādātājam par visu attiecīgo pirkumu,

  — tādēļ, ka šī pienākuma dēļ dažiem nodokļa maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijā sistemātiski parādās "pārmaksas", šīs pārmaksas vairākas reizes ir jāpārceļ uz nākamo taksācijas periodu;

— piespriest Ungārijas Republikai segt tiesāšanās izdevumus.