GENERALINIO ADVOKATO YVES BOT IŠVADA, pateikta 2011 m. gegužės 26 d.[1]

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 reikalingų prekių ir paslaugų.

4. Šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo 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 į 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 neįvykdymo.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

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

7. Šioje išvadoje pateiksiu, mano nuomone, šį ieškinį pagrindžiančius motyvus.

I — Teisinis pagrindas

A — *Sąjungos teisė*

8. Įrodysiu, 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 ją perkelti į kitą laikotarpį, neskiriant sumokėto ir tik mokėtino PVM.

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

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 prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis. Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų 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:

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).

„*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 prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

<…>

65 straipsnis

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

66 straipsnis

Nukrypdamos nuo 63, 64 ir 65 straipsnių, valstybės 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 apmokestinimo momento.

<…>“

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

„*167 straipsnis*

Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti 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 prievolė, 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 į atskaitą įgyvendinimo taisyklės. Jame be kitų yra ir šie straipsniai:

„178 straipsnis

Kad galėtų įgyvendinti teisę į 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 teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.

<…>

183 straipsnis

Kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jų pačių 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

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

185 straipsnis	250 straipsnyje numatytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinių mokėjimų.
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.	<…>
	250 straipsnis
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.	1. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas <…>
Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“	*252 straipsnis*
15. Apmokestinamųjų asmenų prievolės, susijusios su PVM sumokėjimu, nustatytos Direktyvos 2006/112 XI antraštinėje dalyje, kurioje, be kitų, yra šie straipsniai:	1. PVM deklaracijos pateikiamo terminą nustato valstybės narės. Šis terminas negali būti ilgesnis nei du mėnesiai nuo kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigos.
„206 straipsnis	2. Valstybės narės nustato vieno, dviejų ar trijų mėnesių mokestinius laikotarpius.
Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, privalo sumokėti grynąją PVM sumą, pateikęs	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 dėl PVM 55 straipsnio 1 dalyje [4] numatyta:

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

17. Pagal Vengrijos Įstatymo dėl PVM 56 straipsnį „mokėtinas mokestis apskaičiuojamas įvykdymo momentu, jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip“.

18. Minėto įstatymo 119 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip, teisė atskaityti mokestį atsiranda nustačius mokėtino 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 mokėtinos 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.“

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

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

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

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], visą mokėtiną [PVM] sumą sumoka

— iki kito mėnesio 20 dienos, jeigu teikia mėnesines mokesčių deklaracijas;

— iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 20 dienos, jeigu teikia ketvirtines mokesčių deklaracijas;

— iki kitų mokestinių 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 neįvykdė, 2010 m. gegužės 20 d. aktu Komisija pareiškė šį ieškinį, kuriuo Teisingumo Teismo prašo:

— konstatuoti, kad Vengrijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvą 2006/112 <…>

— 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 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;

— 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 prievolė 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 „jų pačių nustatytomis sąlygomis“, reikia aiškinti atsižvelgiant į šį principą, kuris yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, pagal kurį atskaitymo mechanizmu siekiama nuo verslininko visiškai nuimti mokėtino ar sumokėto PVM naštą visose jo ūkinėse veiklose.

28. Komisija teigia, kad pagal minėtos direktyvos 62 ir 63 straipsnius pardavimo PVM tampa apskaičiuotinu nuo prekių pristatymo ar paslaugų suteikimo momento, neatsižvelgiant į kainos už atitinkamą sandorį sumokėjimo. Todėl prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas privalo pervesti PVM valstybės mokesčių institucijai, net jeigu jo klientai jam nesumokėjo sandorio kainos iki mokestinio laikotarpio pabaigos. Kadangi esant tokiai situacijai Vengrijos Įstatymo dėl PVM 186 straipsnio 2 dalis draudžia klientui prašyti grąžinti nagrinėjamą sandorį atitinkantį PVM, pažeidžiama PVM sistemos pusiausvyra.

29. Atskaitytino PVM skirtumo grąžinimo draudimas užkrauna naštą suinteresuotiems ūkio subjektams. Viena vertus, valstybės vėlavimas sumokėti skolą 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 įgijėjo ar paslaugų gavėjo mokumą, PVM skirtumas negrąžinimas kartu didina riziką, kad šis įgijėjas 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 įtvirtinta PVM sistema nustatomos įvairios prievolės apmokestinamiesiems asmenims, įskaitant prievolę mokėti valstybei pardavimo PVM, neatsižvelgiant į tai, ar klientas sumokėjo pagal nagrinėjamą sandorį, 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

6 — C-78/00, Rink. p. I-8195.

PVM naštą visiškai ar dalinai užkrautų apmokestinamajam asmeniui.

31. Komisijos manymu, Direktyvos 2006/112 183 straipsnyje numatyta tik tai, kad Valstybės narės gali nustatyti šį grąžinimą reglamentuojančias procesines taisykles, kad šios taisyklės atitiktų įvairias administracinės procedūros reguliavimo priemones. Vis dėlto šis straipsnis nesuteikia teisės apriboti minėtą grąžinimą nustatant esmines jo sąlygas. Toks apribojimas prieštarautų minėto straipsnio tikslui, sukeltų nepagrįstus reguliavimo skirtumus tarp valstybių narių ir pažeistų mokesčių neutralumo principą. Nagrinėjamu 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 perkėlimu į kitą mokestinį laikotarpį.

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

34. Taip pat nagrinėjamas nacionalinis teisės aktas neužtikrina, kad apmokestinamasis asmuo faktiškai atgaus PVM skirtumą. Jeigu apmokestinamasis asmuo nutrauktų savo veiklą dėl bankroto, neapmokėjęs 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 valstybėms narėms nustatyti grąžinimo sąlygas.

36. Pirmiausia, Vengrijos Respublika teigia, kad ši sąlyga nėra mokesčių neutralumo principą 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 apyvartinių lėšų našta, kuri daro tik laikiną įtaką atitinkamo ūkio subjekto padėčiai 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 sandorį, neatsižvelgiant į sandorio apmokėjimą, ir tai, kad anksčiausiai atskaitytino PVM skirtumą galima grąžinti tik pasibaigus nagrinėjamam mokestiniam laikotarpiui, įpareigoja apmokestinamuosius asmenis laikinai prisiimti mokesčio naštą.

39. Todėl ginčijama sąlyga nustatomas tik momentas, nuo kada suteikiama grąžinimo galimybė, jos nepaneigdama.

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

41. Vengrijos Įstatymo dėl PVM 186 straipsnio 2 dalyje nustatyta apmokėjimo sąlyga PVM skirtumo grąžinimui gauti siekiama panaikinti pranašumą, suteiktą prekių įgijėjui ar paslaugų gavėjui, kuris, jeigu nebūtų šios sąlygos, galėtų sumokėti savo tiekėjams iš valstybės grąžinto mokesčio ir taip atsidurtų palankesnėje padėtyje nei apmokestinamasis asmuo, kuris sumoka savo tiekėjams prieš PVM skirtumo grąžinimą. Priešingai, Komisijos nuomone, valstybė iš pradžių prisiimtų dėl sandorio atsirandančią mokestinę skolą ir suteiktų nemokamą paskolą apmokestinamiesiems asmenims, ypač, jeigu paslaugų teikėjo mokestinis laikotarpis yra ilgesnis nei gavėjo.

42. Vengrijos Įstatymo 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 tiekėjas ar paslaugų teikėjas nesumokėjo jam priskirto PVM, kadangi jį deklaruos kitą mokestinį laikotarpį ar, bendrai kalbant, todėl, kad negali laiku sumokėti

jam priklausančio mokėti mokesčio, faktiškai, įgijėjo teisė į 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 įtaką įmonių finansinei padėčiai, apyvartinėms lėšoms ar komerciniams sprendimams, pažeidžia mokesčių neutralumo principą, Direktyvos 2006/112 183 straipsnis nebetektų prasmės.

44. Be to Vengrijos Respublika tvirtina, kad jos teisės akto negalima lyginti su minėtame Sprendime *Komisija prieš Italiją* nagrinėtu teisės aktu, kadangi Vengrijos teisės aktas neginčija 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 laisvę nustatant grąžinimo terminą. Todėl nacionalinės grąžinimo taisyklės be abejonės gali laikinai užkrauti finansavimo naštą 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 preambulėje nenurodyta, jog PVM skirtumas negali būti perkeliamas daugiau kaip kartą.

46. Be to ginčijamame nacionaliniame teisės akte numatytos grąžinimo sąlygos įvykdymas 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 atidėjimą nuo 90 iki 120 dienų galima vertinti kaip įprastą. Šiomis aplinkybėmis pakartotinis grąžinimo perkėlimas būtų taikomas tik mėnesinę deklaraciją pateikiantiems apmokestinamiesiems asmenims. Iš tiesų ketvirtinę deklaraciją pateikiantys apmokestinamieji asmenys kainą ir jų 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 Direktyvą 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 nesumokėtą PVM dalį, grąžinimas gali būti perkeltas neribotai, o ne tik į kitą laikotarpį.

49. Pirmiausia reikia pripažinti, kad antrasis Komisijos nurodytas pagrindas yra tik sąlygos, numatytos nagrinėjamame Vengrijos teisės akte, kuris nurodytas pirmajame pagrinde, pritaikymo pasekmė. Todėl dar nesumokėtos PVM dalies grąžinimo perkėlimo iki tol, kol ją sumokės 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 valstybė narė turi teisę riboti PVM skirtumo grąžinimą ta mokesčio dalimi, kurią apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo.

51. Vengrijos Respublika teigia, kad teisė nustatyti tokią sąlygą jai suteikta Direktyvos 2006/112 183 straipsniu, kuriame numatyta, kad PVM skirtumo atveju valstybės narės gali arba ją perkelti į kitą laikotarpį, arba ją grąžinti jų pačių nustatytomis sąlygomis.

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

53. Komisija teigia, kad ši nuostata nesuteikia teisės valstybei narei nustatyti tokios sąlygos, kadangi ji pažeistų, viena vertus, bendros PVM sistemos neutralumo apmokestinamųjų asmenų 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 ūkio subjektai bei tarpusavyje konkuruojančios 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 įsigytoms 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, kurią suinteresuotas asmuo deklaravo kaip mokėtiną administratoriui, viršytų jo surinktą mokesčio sumą arba sumą, kurią jam turi sumokėti jo klientai [10]. Kita vertus, jis draudžia nacionalinę priemonę, kuri užkrautų apmokestinamajam asmeniui PVM kaštų naštą, kurią jis patyrė vykdydamas savo komercinę veiklą, nesuteikiant jam galimybės jų atskaityti [11]. Kitaip tariant, pagal mokesčių neutralumo principą atskaitos taisyklės turi suteikti galimybę visiškai panaikinti mokestį, kurį apmokestinamasis asmuo sumokėjo iš anksto už savo apmokestinamų prekių pagaminimą ar paslaugų suteikimą. Būtina užtikrinti, kad galiausiai apmokestinamajam asmeniui netektų nuolatinė mokesčio našta.

59. Tačiau teismų praktikoje nerandu precedento, kuriame Teisingumo Teismas būtų nusprendęs, jog mokesčių neutralumo principas draudžia, kad apmokestinamasis asmuo

7 — Žr., be kita ko, 2009 m. kovo 5 d. Sprendimą *J D Wetherspoon* (C-302/07, Rink. p. I-1467, 34 ir 57 punktai); 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rink. p. I-10567, 40 punktas ir jame nurodyta teismų praktika) bei 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Dankowski* (C-438/09, Rink. p. I-4009, 37 punktas).

8 — Žr. minėtą Sprendimą *NCC Construction Danmark* (44 punktas) bei 2011 m. kovo 3 d. Sprendimą *Komisija prieš Nyderlandus* (C-41/09, Rink. p. I-831, 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).

mokėtų PVM avansą ir taip laikinai prisiimtų šio avanso sukeliamą apyvartinių 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 įvykdytas suteikiant nuo 1994 m. sausio 1 d. penkių 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, nagrinėdami bendros PVM sistemos esmę, matome, kad, kaip pabrėžia Vengrijos vyriausybė, apmokestinamasis asmuo įpareigojamas šį mokestį sumokėti avansu, ir ne tik mokestį, kuris taikomas prekėms ir paslaugoms, įsigyjamoms jo apmokestinamai veiklai vykdyti, bet, kažkuria dalimi, ir mokestį, kurį jis turi sumokėti valstybės mokesčių institucijai.

64. Iš tiesų, kaip nurodžiau, pagal bendrą sistemą PVM yra mokamas kiekviename gamybos ar paskirstymo ciklo etape taip, kad apmokestinamasis asmuo, iš esmės, privalo jį sumokėti tiekėjams, kad vėliau jį atskaitytų iš PVM, kurį jis skolingas valstybės mokesčių institucijai.

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 į Direktyvos 2006/112 183 straipsnį.

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

14 — Ten pat (36 punktas).

65. Taip pat pagal Direktyvos 2006/112 63, 206 ir 250 straipsnius apmokestinamasis asmuo, pateikdamas kiekvieną PVM deklaraciją, privalo sumokėti ne tik mokestį, kurį jis faktiškai surinko iš savo klientų, bet ir mokestį, kurį šie jam lieka skolingi dėl jau patiektų prekių ar suteiktų paslaugų. Iš tiesų pažymiu, kad pagal šį 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

66. Todėl, kadangi dažniausiai apmokestinamųjų asmenų skola valstybės mokesčių institucijai viršija jų teises į atskaitymą, apmokestinamiesiems asmenims gali tekti piniginė našta, atitinkanti jų dar negautą mokėtina tapusią PVM dalį.

67. Be to, jeigu pagal Direktyvos 2006/112 183 straipsniu suteiktą pasirinkimą valstybė narė nuspręstų perkelti PVM skirtumą į kitą laikotarpį, kurio trukmė, pagal tos pačios direktyvos 252 straipsnį, gali trukti iki vienerių metų, visą šį laikotarpį apmokestinamasis asmuo turėtų laukti ne tik jo mokėtino, bet ir jau sumokėto, mokesčio grąžinimo.

68. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo turėtų PVM sumokėti avansu ir prisiimti šio avanso sukeliamą apyvartinių lėšų sumažėjimo naštą, o atsižvelgiant į valstybės narės nustatyto mokestinio laikotarpio trukmę, šios naštos dydis apmokestinamojo asmens finansams gali būti didesnis, nei tas, kurį sukelia Vengrijos teisės aktas, numatantis grąžinimą neperkeliant jau sumokėto mokesčio.

69. Galiausiai Komisija pažymi, kad, jeigu apmokestinamasis asmuo, neapmokėjęs visų savo pirkimų, nutrauktų savo veiklą dėl bankroto, PVM skirtumas, atitinkantis neapmokėtus pirkimus, galiausiai liktų valstybei.

70. Taip pat nemanau, kad ši pasekmė pažeistų mokesčių neutralumo principą. Šis principas draudžia ne valstybės narės praturtėjimą, bet tai, kad apmokestinamojo asmens iš anksto sumokėto PVM dėl jo apmokestinamos veiklos našta galiausiai tektų jam. Taip nebus tol, kol apmokestinamasis asmuo nesumokės PVM.

71. Apmokestinamojo asmens bankroto atveju didžiausią žalą patiria jo tiekėjai, kurie pagal bendrą PVM sistemą privalo pervesti valstybei mokėtiną mokestį, nors jo dar nesurinko. Vis dėlto tai, kad dėl bankroto savo veiklą nutraukusio apmokestinamojo asmens tiekėjas yra skolingas valstybės mokesčių institucijai mokestį, kurio jis negalės surinkti, išplaukia iš bendros PVM sistemos taikymo,

konkrečiai kalbant, iš Direktyvos 2006/112 63, 206 ir 250 straipsnių. Be to šis atvejis aiškiai nustatytas Direktyvos 2006/112 185 straipsnyje, kuris reglamentuoja valstybių narių teisę tikslinti atskaitą, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti.

B — *Direktyvos 2006/112 183 straipsnio reikšmė ir apimtis*

72. Todėl iš viso to, kas pasakyta, matyti, kad sunku sutikti su Komisijos nuomone, jog Vengrijos teisės aktas pažeidžia mokesčių neutralumo principą, kadangi jis įpareigoja apmokestinamąjį asmenį avansu sumokėti pirkimo mokestį.

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 mokesčio sumą, valstybės narės gali arba grąžinti, arba perkelti skirtumą į kitą laikotarpį pagal savo pačių nustatytas sąlygas“.

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.

77. Nagrinėjant šią nuostatą, viena vertus, konstatuotina, kad šia nuostata valstybėms narėms suteikiamos tik dvi galimybes, t. y. arba perkelti skirtumą į kitą laikotarpį, arba jį grąžinti pagal sąlygas, kurias jos pačios nustato.

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

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

78. Kita vertus, pastebėsiu, kad žodžių junginys „pagal savo pačių nustatytas sąlygas“ susijęs tik su grąžinimo sąlygomis, o ne atskaitymų 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 teisę 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 valstybėms narėms suteikiama teisė be Direktyvos 2006/112 183 straipsnio pirmoje pastraipoje numatytų pasirinkimų 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 aktų leidėjas nenorėjo suteikti valstybėms narėms teisės grąžinimo apriboti sumokėto PVM dalimi.

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 festgelegen 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 olandų 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. minėtą Sprendimą *Komisija prieš Italiją* (32–34 punktai) ir 2008 m. liepos 10 d. Sprendimą *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 nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalis nedraudžia priemonių, suteikiančių teisę nacionalinėms mokesčių institucijoms laikinai sulaikyti grąžintinas PVM sumas, kai yra įtarimų dėl mokestinio sukčiavimo, ar kai šios institucijos remiasi PVM reikalavimu, kuris neatsispindi apmokestinamojo asmens deklaracijoje ir kurį šis asmuo ginčija (41 ir 44 punktai).

18 — 2010 m. sausio 21 d. Sprendime *Alstom Power Hydro* (C-472/08, Rink. p. I-623), Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalimi nedraudžiamas valstybės narės teisės aktas, kuriame numatytas trejų metų senaties terminas prašymo dėl šios valstybės mokesčių institucijos neteisėtai gauto PVM skirtumo grąžinimo pateikimui (22 punktas).

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

84. Direktyvos 2006/112 nuostatose, reglamentuojančiose atskaitos tikslinimą, matome ir kitą patvirtinantį 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 valstybėms narėms teisės uždrausti mokesčio grąžinimą, jeigu šis nebuvo faktiškai sumokėtas.

86. Žinoma, kaip tvirtina Vengrijos Respublika, toks aiškinimas gali įpareigoti valstybę narę nemokamai suteikti apyvartinių lėšų 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 mokėtiną PVM ir gali įpareigoti ūkio subjektus mokėti dar negauto PVM avansą.

87. Kita galima tokio aiškinimo pasekmė yra ta, kad ūkinės veiklos vykdytojams gali būti sukurtos skirtingos sąlygos, atsižvelgiant į jų galimybes iš savo prekių ar paslaugų tiekėjų išsiderėti mokėjimo terminus, kurios gali priklausyti nuo jų ekonominės 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 tikrų valstybių narių siūlomas aiškinimas leistų geriau užtikrinti tam tikrų Šeštosios direktyvos siekiamų tikslų, 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

19 — C-338/98, Rink. p. I-8265.

20 — 2005 m. spalio 6 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-243/03, Rink. p. I-8411, 35 punktas).

valstybei narei draudžiama riboti PVM skirtumo grąžinimą faktiškai sumokėta mokesčio suma. Todėl siūlysiu Teisingumo Teismui nuspręsti, kad šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo 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 neįvykdymo pagrįstu ta dalimi, kuria Europos Komisija kaltina Vengrijos Respubliką neįvykdžius 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 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;

— priteisti iš Vengrijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.