

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2011. gada 28. jūlijā*

Lieta C-274/10

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

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

prasītāja,

pret

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

atbildētāja.

TIESA (trešā palāta)

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

* Tiesvedības valoda — ungāru.

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 14. aprīļa tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2011. gada 26. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Eiropas Komisija savā prasības pieteikumā lūdz Tiesu atzīt, ka:
 - nosakot pienākumu nodokļu maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijā konkrētā taksācijas laikposmā parādās “pārmaksa” Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OVL 347, 1. lpp.) 183. panta izpratnē, šo pārmaksu pilnībā vai daļēji pārnest uz nākamo taksācijas laikposmu, ja tie nav samaksājuši piegādātājam visu summu par attiecīgo pirkumu, un
 - tādēļ, ka šī pienākuma dēļ dažiem nodokļu maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijās regulāri parādās “pārmaksa”, vairāk nekā vienu reizi ir jāpārnes šī pārmaksa uz nākamo taksācijas laikposmu,

Ungārijas Republika nav izpildījusi Direktīvā 2006/112 paredzētos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

2) Atbilstoši Direktīvas 2006/112 62. pantam:

“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.”

3) Šīs direktīvas 63. pantā ir paredzēts, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai sniegti pakalpojumi.

4 Minētās direktīvas 66. pantā ir noteikts:

“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;

[..].”

5 Direktīvas 2006/112 90. pantā ir noteikts:

“1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

6 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 167. pantam, kurš ir iekļauts šīs direktīvas X sadaļas, kuras virsraksts ir “Atskaitīšana”, 1. nodaļā ar nosaukumu “Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma”, “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams”.

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

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

- 8 Direktīvas 2006/112 168. pantā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

- a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]”

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

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

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

[..].”

- 10 Minētās direktīvas 179. pantā ir noteikts:

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

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

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

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

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

- 12 Direktīvas 2006/112 184. pantā, kurš ir iekļauts šīs direktīvas X sadaļas 5. nodaļā ar nosaukumu "Atskaitīšanas koriģēšana", ir precizēts:

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

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

"1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu 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."

Valsts tiesiskais regulējums

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

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

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

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

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

- 17 Likuma par PVN 131. pantā ir 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.”

18 Šā likuma 186. pantā ir noteikts:

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

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

[..]

2. Ja nodokļa maksātājs, kurš, piemērojot 1. punkta a) apakšpunktu, ir identificēts kā PVN maksātājs valsts teritorijā, tūlīt un pirms 1. punktā minētā termiņa beigām nemaksā summu, kurā iekļauts arī nodoklis, kas atbilst darījumam, kurš veido nodokļa pārceļšanas juridisko pamatu, vai ja viņa parāds pirms šī datuma nav likvidēts citādi, visa atskaitāmā 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.

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. [..]”

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

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

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

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

- ja nodokļu deklarēšana notiek reizi mēnesī,

- līdz nākamā mēneša 20. datumam;

- ja nodokļa deklarēšana notiek reizi ceturksnī,

- līdz nākamā mēneša pēc iepriekšējā ceturkšņa beigām 20. datumam;

- ja nodokļa deklarēšana notiek reizi gadā,

- par iepriekšējo finanšu gadu līdz nākamā gada 25. februārim,

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

Pirmstiesas procedūra

²¹ Komisija, uzskatot, ka ar valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļu maksātājiem noteikts pienākums uz nākamo taksācijas laikposmu pārnest pārmaksu Direktīvas 2006/112 183. panta izpratnē, ja šajā pārmaksā ir iekļauta PVN priekšnodokļa summa, kura attiecas uz darījumiem, kurus attiecīgais nodokļu maksātājs vēl nav samaksājis, tiek pārkāpti šīs direktīvas noteikumi, nolēma sākt EKL 226. pantā paredzēto procedūru un 2007. gada 21. martā Ungārijas Republikai nosūtīja brīdinājuma vēstuli.

- 22 Šī dalībvalsts uz šo brīdinājuma vēstuli atbildēja ar 2007. gada 30. maija vēstuli, kurā tā apstrīdēja, ka būtu pārkāptas Savienības tiesības.
- 23 Komisija, turpinot uzskatīt, ka pēc šīs atbildes iesniegšanas Ungārijas Republika neievēro Direktīvā 2006/112 paredzētos pienākumus, 2009. gada 8. oktobri izdeva argumentētu atzinumu, aicinot šo dalībvalsti veikt pasākumus, kas nepieciešami, lai izpildītu šī atzinuma prasības, divu mēnešu termiņā no tā saņemšanas brīža.
- 24 Tā kā Ungārijas Republika uz šo argumentēto atzinumu atbildēja ar 2009. gada 16. decembra vēstuli, norādot, ka Savienības tiesības nav pārkāptas, Komisija nolēma celt šo prasību.

Par prasību

Lietas dalībnieku argumenti

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

- 26 Komisija apgalvo, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 62. un 63. pantam PVN kļūst iekasējams, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai sniegts pakalpojums, neatkarīgi no tā, vai par attiecīgo darījumu ir samaksāta atlīdzība. Preču piegādātājam vai pakalpojuma sniedzējam tādējādi esot pienākums iemaksāt PVN Valsts kasē pirms taksācijas laikposma beigām pat tad, ja klienti viņam vēl nav samaksājuši. Tā kā šādā situācijā Likuma par PVN 186. panta 2. punkts liedz klientam pieprasīt uz konkrētu darījumu attiecināma PVN atmaksāšanu, tiekot izjaukts PVN sistēmas līdzsvars.
- 27 Atskaitāmā PVN pārmaksas atmaksāšanas izslēgšana esot slogs attiecīgajiem uzņēmējiem, jo tas, ka valsts kavē tā nodokļu maksātāja kredīta nomaksāšanu, kurš pieprasa atmaksāšanu, uz laiku samazinot to preču vērtību, kuras ir šā nodokļu maksātāja rīcībā, tādējādi tostarp mazinot viņa naudas līdzekļus.
- 28 Komisija turklāt uzsver, ka attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā nav ietverts nekāds laika ierobežojums attiecībā uz PVN pārmaksas pārņemšanu. Līdz ar to esot iespējams, ka nodokļu maksātājam šāda pārmaksa ir jāpārnes vairākas reizes. Taču no Direktīvas 2006/112 183. panta pirmās daļas formulējuma izrietot, ka pārmaksa ir jāatmaksā vēlākais otrajā taksācijas laikposmā pēc tās rašanās.
- 29 Komisija uzskata arī, ka šajā pantā ir paredzēts tikai, ka dalībvalstis var noteikt procesuālās normas atskaitāmā PVN pārmaksas 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. Attiecīgais tiesiskais regulējums nenosakot formas prasības, bet PVN atmaksāšanas ierobežojumus pēc būtības.

- 30 Ungārijas Republika uzskata, ka ar Likuma par PVN 186. panta 2. punktā paredzēto nosacījumu, kas ir jāizpilda, lai varētu saņemt atskaitāmā PVN pārmaksas atmaksu, proti, ja ir samaksāts par darījumu, uz kuru attiecas atskaitāmais PVN, netiekot pārkāpts ne nodokļu neitralitātes princips, ne Direktīvas 2006/112 183. panta noteikumi, ar ko dalībvalstīm skaidri esot piešķirtas tiesības noteikt šīs atmaksāšanas nosacījumus.
- 31 Šī dalībvalsts norāda, ka atskaitāmā PVN pārmaksas atmaksāšanas pārcelšana uz vēlāku laiku, kas izriet no Likuma par PVN 186. panta 2. punkta, nodokļu maksātājam nerada nekādas izmaksas, kas būtu pretrunā nodokļu neitralitātes principam. Precīzāk, "PVN izmaksas" esot tikai galīgas izmaksas, proti, situācija, kad nodokļu maksātājam ir jāmaksā PVN bez atskaitīšanas tiesībām. Savukārt tas, ka provizoriski ir jāsedz PVN izmaksas, esot tikai finansējuma un skaidras naudas izmaksas, kas tikai uz laiku ietekmējot attiecīgā uzņēmēja finansiālo situāciju un neesot pretrunā nodokļu neitralitātes principam. Ungārijas Republika šajā ziņā uzsver, ka kopējā PVN sistēmā esot paredzēti noteikumi, ar kuriem nodokļu maksātājiem tiek noteikts pienākums uz pagaidu laiku samaksāt šī nodokļa summu.
- 32 Turklāt šis konkrētās atmaksāšanas nosacījums nepakļaujot nodokļu maksātāju finansiālam riskam, jo viņš savu parādu vēl nav samaksājis. Nodoklis patiesībā tiek piemērots tikai pārdevējam, bet tas izrietot no Savienības tiesību normām, it īpaši no Direktīvas 2006/112 62. un 63. panta. Tā kā šī nodokļu piemērošana atbilst neitralitātes principam, apgalvoto nodokļa piemērošanu, kas izriet no apstrīdētā valsts tiesiskā regulējuma, attiecībā uz preču pircēju un pakalpojuma saņēmēju nevarot uzskatīt par nepieļaujamu.
- 33 Šī valsts tiesiskā regulējuma mērķis esot neitralizēt priekšrocību, kuru gūst pircējs vai pakalpojuma saņēmējs, kurš, lai uzlabotu savu naudas līdzekļu situāciju un lai samaksātu piegādātājiem, var saņemt tāda nodokļa atmaksu, kas ir attiecināms uz vēl nesamaksātu darījumu vai darījumu, par kuru varbūt nekad netiks samaksāts. Turpretī, ja,

kā uzskata Komisija, valsts piešķirtu nodokļu maksātājiem bezmaksas kredītu, tā uzliktu smagu nastu savam budžetam, it īpaši, ja piegādātāja taksācijas laikposms būtu ilgāks nekā pircēja taksācijas laikposms.

- 34 Turklāt Komisijas sniegtā nodokļu neitralitātes principa interpretācija nepamatoti ierobežojot rīcības brīvību, kāda dalībvalstīm ir piešķirta ar Direktīvas 2006/112 183. pantu, un tās rezultātā šim pantam tiekot atņemta jēga.
- 35 Ungārijas Republika norāda arī, ka tās tiesiskajā regulējumā netiek apšaubīta iespēja nodokļu maksātājam atgūt visu PVN summu skaidrā naudā un pieņemamā termiņā, ja pieņemamais termiņš noteikts attiecībā uz darījuma apmaksu. Tiesa esot atzinusi, ka dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība attiecībā uz atskaitāmā PVN pārmaksas atmaksāšanas termiņa noteikšanu.
- 36 Attiecībā uz laika ierobežojuma neesamību attiecībā uz PVN pārmaksas pārcelšanu uz nākamo taksācijas laikposmu Ungārijas Republika norāda, ka ne Direktīvas 2006/112 tekstā, ne tās preambulā neesot norādīts, ka PVN pārmaksu var pārcelt tikai vienu reizi uz nākamo taksācijas laikposmu. Turklāt ar strīdīgo tiesisko regulējumu paredzētais nosacījums par samaksu esot atkarīgs no attiecīgā nodokļu maksātāja gribas.

Tiesas vērtējums

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

- 38 Šajā 183. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstis, ja konkrētā taksācijas laikposmā atskaitāmā summa pārsniedz maksājamo PVN, saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem var vai nu pārnest pārmaksu uz nākamo laikposmu, vai arī veikt atmaksāšanu.
- 39 No paša šī panta formulējuma un it īpaši vārdiem “saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem” izriet, ka dalībvalstīm ir zināma brīvība PVN pārmaksas atmaksāšanas noteikumu pieņemšanā (skat. 2001. gada 25. oktobra spriedumu lietā *C-78/00 Komisija/Itālija, Recueil*, I-8195. lpp., 32. punkts; 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā *C-25/07 Sosnowska*, Krājums, I-5129. lpp., 17. punkts, un 2011. gada 12. maija spriedumu lietā *C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3*, Krājums, I-3873. lpp., 33. un 64. punkts).
- 40 Tomēr šis apstāklis neļauj secināt, ka Direktīvas 2006/112 183. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstu noteiktā kārtība attiecībā uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu ir atbrīvota no jebkādas pārbaudes par atbilstību Savienības tiesībām (šajā ziņā skat. 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā *C-472/08 Alstom Power Hydro*, Krājums, I-623. lpp., 15. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 28. punkts).
- 41 Jāizvērtē, kādā mērā Direktīvas 2006/112 183. pants, interpretējot to atbilstoši PVN jomu reglamentējošiem vispārīgajiem principiem un kontekstam, ietver konkrētus noteikumus, kas dalībvalstīm ir jāievēro, ieviešot tiesības uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 30. punkts).
- 42 Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, no pastāvīgās judikatūras izrietošais — nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Komisija/Itālija*, 28. punkts; lietā *Sosnowska*, 14. punkts, un lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 31. punkts).

- 43 Kā Tiesa ir atkārtoti uzsvērusi, minētās atskaitīšanas tiesības ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši šīs tiesības nekavējoties ir izmantojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (it īpaši skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā *C-62/93 BP Soupergaz, Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts; 2010. gada 30. septembra spriedumu lietā *C-392/09 Uszodaépitő*, Krājums, I-8791. lpp., 34. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 32. punkts).
- 44 Otrkārt, ir jāatgādina, ka pati atskaitīšanas tiesību esamība izriet no Direktīvas 2006/112 167.–172. panta, kuri ir iekļauti nodaļā ar nosaukumu “Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma”, savukārt šīs direktīvas 178.–183. pants attiecas tikai uz noteikumiem par šo tiesību īstenošanu (šajā ziņā skat. 2001. gada 8. novembra spriedumu lietā *C-338/98 Komisija/Nīderlande, Recueil*, I-8265. lpp., 71. punkts, un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā *C-152/02 Terra Baubedarf-Handel, Recueil*, I-5583. lpp., 30. punkts).
- 45 Runājot par iespēju, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 183. pantu, paredzēt, ka pārmaksātais PVN tiek pārnests uz nākamo taksācijas laikposmu vai arī atmaksāts, Tiesa ir precizējusi, ka dalībvalstu šajā ziņā paredzētie noteikumi nedrīkst pārkāpt nodokļu sistēmas neitralitātes principu, liekot nodokļu maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemt šo nodokļa nastu. It īpaši šādiem noteikumiem ir jāļauj nodokļu maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šī pārmaksātā PVN, kas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un ka katrā ziņā pieņemtais atmaksāšanas veids nedrīkst nodokļu maksātājam radīt nekādu finanšu risku (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Komisija/Itālija*, 33. un 34. punkts; lietā *Sosnowska*, 17. punkts, kā arī lietā *Enel Maritsa Iztok 3*, 33. un 64. punkts).
- 46 Treškārt, attiecībā uz nozīmi, kāda ar Direktīvu 2006/112 ieviestajā sistēmā ir piešķirama darījumu, par kuriem maksājams PVN, apmaksai, jānorāda, ka saskaņā ar šīs direktīvas 63. pantu nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai sniegts pakalpojums, proti, attiecīgā darījuma īstenošanas brīdī, neatkarīgi no tā,

vai atlīdzība par šo darījumu jau ir tikusi samaksāta. Tādējādi PVN Valsts kasei maksā preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs, lai arī viņš no sava klienta vēl nav saņēmis samaksu par veikto darījumu.

⁴⁷ Tāpat Direktīvas 2006/112 167. pantā ir noteikts, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, kas atbilstoši minētajam 63. pantam no-tiek tad, kad darījums tiek īstenots neatkarīgi no tā, ka šis darījums ir ticis apmaksāts. Turklāt šīs direktīvas 168. panta a) punktā *expressis verbis* ir norādīts, ka nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli attiecas ne tikai uz samaksāto PVN, bet arī uz maksājamo PVN. Tāpat no minētās direktīvas 179. panta formulējuma izriet, ka atskaitīšanas tiesības principā ir īstenojamas, no PVN summas, kas jāmaksā par attie-cīgo taksācijas laikposmu, atņemot PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā radu-šās atskaitīšanas tiesības (šajā ziņā skat. 2008. gada 8. maija spriedumu apvienotajās lietās C-95/07 un C-96/07 *Ecotrade*, Krājums, I-3457. lpp., 41. punkts).

⁴⁸ No tā izriet, ka atbilstoši ar Direktīvu 2006/112 izveidotajai sistēmai PVN iekasējāmī-bas, kā arī atskaitīšanas tiesību rašanās un īstenošana principā nav atkarīgas no tā, vai par darījumu, ieskaitot PVN, ir ticis samaksāts.

⁴⁹ Šo analīzi apstiprina citi šīs direktīvas noteikumi, saskaņā ar kuriem faktiskā samak-sas veikšana PVN iekasējamību vai tā atskaitīšanu var ietekmēt tikai īpašos apstākļos, kuri šajā direktīvā ir tieši minēti.

- 50 Proti, ar Direktīvas 2006/112 66. panta b) punktu dalībvalstis, atkāpjoties no šīs direktīvas 63. panta, var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļu maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams vēlākais, saņemot maksājumu. Taču Ungārijas Republika nav norādījusi, ka tā būtu izmantojusi šo iespēju.
- 51 Turklāt 2010. gadā, proti, pēc šīs prasības celšanas, Direktīvas 2006/112 66. panta b) punkts tika papildināts, šajā direktīvā ieviešot 167.a pantu, saskaņā ar kuru dalībvalstis var paredzēt, ka saskaņā ar izvēles shēmu nodokļu maksātājs, kuram PVN kļūst iekasējams vienīgi saskaņā ar 66. panta b) punktu, atliek savu atskaitīšanas tiesību izmantošanu līdz brīdim, kad PVN par viņam piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem ir samaksāts preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam.
- 52 No visiem šiem noteikumiem kopā izriet, ka saskaņā ar Direktīvu 2006/112 atskaitīšanas tiesību rašanās vienīgi īpašos tieši šajā direktīvā minētajos gadījumos ir pakļauta nosacījumam, ka par darījumu, uz kuru attiecas atskaitāmais PVN, ir jābūt samaksātam. Izņemot šos īpašos gadījumus, šīs atskaitīšanas tiesības pastāv neatkarīgi no šī nosacījuma. Tas, ka šim nosacījumam tiktu pakļauta atskaitāmā PVN pārmaksas atmaksāšana, kas līdz ar to ir stadija pēc šo tiesību rašanās brīža, atskaitīšanas tiesības varētu ietekmēt tāpat kā šī nosacījuma piemērošana attiecībā uz šo tiesību rašanos. Tādējādi varētu tikt apšaubīta minēto atskaitīšanas tiesību lietderīgā iedarbība.
- 53 Līdz ar to darījuma, uz kuru attiecas atskaitāmais PVN, apmaksā nevar būt noteikums Direktīvas 2006/112 183. panta izpratnē, kuru dalībvalstis var paredzēt, lai atmaksātu atskaitāmā PVN pārmaksu.

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

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

56 Tādējādi ir jākonstatē, ka Ungārijas Republika,

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

- tādēļ, ka šī pienākuma dēļ dažiem nodokļu maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijās regulāri parādās “pārmaksa”, vairāk nekā vienu reizi ir jāpārnes šī pārmaksa uz nākamo taksācijas laikposmu,

nav izpildījusi šajā direktīvā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Ungārijas Republika,

- **nosakot pienākumu nodokļu maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijā konkrētā taksācijas laikposmā parādās pārmaksa Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 183. panta izpratnē, šo pārmaksu pilnībā vai daļēji pārnest uz nākamo taksācijas laikposmu, ja tie nav samaksājuši piegādātājam visu summu par attiecīgo pirkumu, un**

- **tādēļ, ka šī pienākuma dēļ dažiem nodokļu maksātājiem, kuru nodokļu deklarācijās regulāri parādās “pārmaksa”, vairāk nekā vienu reizi ir jāpārnes šī pārmaksa uz nākamo taksācijas laikposmu,**

- **nav izpildījusi šajā direktīvā paredzētos pienākumus;**

2) Ungārijas Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]