

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

28 юли 2011 година \*

По дело C-274/10,

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 1 юни 2010 г.,

**Европейска комисия**, за която се явяват г-н D. Triantafyllou и г-н B. Simon, както и г-жа K. Talabér-Ritz, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

**Република Унгария**, за която се явяват г-н M. Fehér, г-жа K. Szíjjártó и г-н G. Koós, в качеството на представители, подпомагани от г-жа K. Magony, szakértő,

ответник,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н D. Šváby, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász и г-н T. von Danwitz (докладчик), съдии,

\* Език на производството: унгарски.

генерален адвокат: г-н Y. Bot,  
секретар: г-н В. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 14 април 2011 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 май 2011 г.,

постанови настоящото

## Решение

- 1 С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да установи, че:
  - като задължава данъчнозадължените лица, чиято данъчна декларация разкрива наличие на „надвзет данък“ по смисъла на член 183 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) за даден данъчен период, да прехвърлят тази разлика изцяло или отчасти към следващия данъчен период, ако не са платили изцяло съответната престация на своя доставчик, и
  - поради обстоятелството, че предвид това задължение някои данъчнозадължени лица, чиято данъчна декларация систематично разкрива наличие на „надвзети данъци“, са принудени да прехвърлят повече от веднъж тази разлика към следващия данъчен период,

Република Унгария не е изпълнила задълженията си по Директива 2006/112.

## Правна уредба

### *Правна уредба на Съюза*

- 2 Съгласно член 62 от Директива 2006/112:

„За целите на настоящата директива:

- 1) „данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;
  - 2) ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето [—] платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен“.
- 3 Член 63 от тази директива предвижда, че данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

4 Член 66 от посочената директива гласи:

„Чрез дерогация от членове 63, 64 и 65 държавите членки могат да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица в някой от следните моменти:

а) не по-късно от момента на издаването на фактурата;

б) не по-късно от момента на получаването на плащането;

[...]“.

5 Член 90 от Директива 2006/112 гласи:

„1. В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

2. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.

6 Съгласно член 167 от Директива 2006/112, намиращ се в глава 1 със заглавие „Възникване и обхват на правото на приспадане“ от дял X, озаглавен „Приспадане на данъка“, от тази директива, „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

- 7 С Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 година за изменение на Директива 2006/112 (ОВ L189, стр. 1), която трябва да бъде транспонирана най-късно до 31 декември 2012 г., се вмъква член 167а в Директива 2006/112, чийто параграф 1 е формулиран, както следва:

„Държавите членки могат да предвидят в рамките на незадължителен режим, че правото на приспадане за данъчнозадължените лица, чийто [данък добавена стойност, наричан по-нататък „ДДС“] става изискуем единствено в съответствие с член 66, буква б), се отлага до момента, в който ДДС върху доставените стоки или услуги е платен на доставчика“.

- 8 Член 168 от Директива 2006/112 гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

- а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“

- 9 Член 178 от Директива 2006/112, намиращ се в глава 4 със заглавие „Правила, регулиращи правото на приспадане“ от дял X от тази директива, гласи:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

- а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

[...]“.

- 10 Член 179 от посочената директива предвижда:

„Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС, по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178.

Въпреки това, държавите членки могат да изискват данъчнозадължени лица, които инцидентно извършват сделките, определени в член 12, да упражняват правото си на приспадане само по време на доставката“.

- 11 Съгласно член 183 от Директива 2006/112, който по същество е формулиран по същия начин като член 18, параграф 4 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1):

„Когато за даден данъчен период сумата [за приспадане] надвиши сумата на дължимия ДДС, държавите членки могат или да възстановят надвзетия данък, или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с условията, които те определят.

Въпреки това, държавите членки могат да откажат възстановяване или прехвърляне, ако разликата е незначителна“.

- 12 Член 184 от Директива 2006/112, който се намира в глава 5 със заглавие „Корекции на приспаданията“ от дял X от тази директива, уточнява:

„Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“.

- 13 Съгласно член 185 от същата глава от посочената директива:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1 не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещь, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай [на] кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

*Национална правна уредба*

- 14 Член 55, параграф 1 от Закон CXXVII от 2007 г. относно данъка за добавената стойност (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)), наричан по-нататък „Законът за ДДС“, гласи:

„Данъкът става изискуем от момента на фактическото осъществяване на облагаемата сделка (наричано по-нататък „данъчно събитие“).“

- 15 Съгласно член 56 от Закона за ДДС „дължимият данък става изискуем към момента на настъпване на данъчното събитие, освен ако в настоящия закон не е предвидено друго“.

- 16 Съгласно член 119, параграф 1 от посочения закон:

„Освен ако в закона не е предвидено друго, правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем (член 120)“.

- 17 Член 131 от Закона за ДДС предвижда:

„1. Данъчнозадължено лице, регистрирано за целите на ДДС на територията на страната, има право да приспадне от общата сума на дължимия данък за определен данъчен период размера на подлежащия на приспадане данък, платен по получени доставки, когато правото на приспадане е възникнало през същия данъчен период или през предходен/предходни период/периоди.



2. Когато разликата, определена съгласно параграф 1, е отрицателна, данъчно-задълженото лице, регистрирано за целите на ДДС на територията на страната, може:

- а) да заведе тази разлика в счетоводството си като сума, която се изважда от общия размер на дължимия от него данък за следващия данъчен период съгласно параграф 1, или
- б) да поиска от данъчните органи на държавата възстановяване на разликата по реда и условията, предвидени в член 186“.

18 Член 186 от този закон гласи:

„1. Възстановяването на отрицателната разлика, определена по реда на член 131, параграф 1 и коригирана в съответствие с параграф 2, може да се поиска най-рано от датата, определена съгласно Закон ХСII от 2003 г. (относно режима на данъчно облагане (az adózás rendjéről szóló 2003. évi ХСII. törvény), когато:

- а) данъчнозадълженото лице, регистрирано за целите на ДДС на територията на страната, подаде искане в този смисъл пред данъчните органи към момента на подаване на декларацията си по член 184;

[...]

2. Когато данъчнозадължено лице, регистрирано за целите на ДДС на територията на страната и направило искане по параграф 1, буква а), не плати изцяло, преди посочената в параграф 1 дата, сумата, включително и данъка, по облагаемата сделка или когато задължението му не е погасено по друг начин преди тази дата, общият размер на подлежащия на приспадане данък по получени доставки във връзка с тази сделка следва да се приспадне като абсолютна стойност от размера на отрицателната разлика, установена съгласно член 131, параграф 1, до пълния ѝ размер.

3. Член 131, параграф 2, буква а) се прилага за сумата, с която в приложение на параграф 2 като абсолютна стойност се намалява размерът на установената съгласно член 131, параграф 1 отрицателна разлика до пълния ѝ размер [...]“.

- <sup>19</sup> От член 37, параграф 1 от Закон ХСII от 2003 г. за режима на данъчно облагане, чийто текст е цитиран по-долу, е видно, че горепосочената дата съответства на изтичането на срока за плащане на данъка:

„Плащането на данъка трябва да се извърши до датата, посочена в приложението към закона или в самия закон (падеж) [...]“.

- <sup>20</sup> Съгласно част I, точка 2, буква а) от приложение II към този закон:

„Данъчнозадълженото лице за [ДДС] плаща дължимия размер на [ДДС] съответно:

- при месечни данъчни декларации,
  
- преди 20-о число на месеца след текущия месец,
  
- при тримесечни данъчни декларации,
  
- преди 20-о число на месеца след тримесечието,
  
- при годишни данъчни декларации,
  
- преди 25 февруари на годината след данъчната година,

и може да иска възстановяване на данъка, считано от тази дата“.

### **Процедура, предхождаща съдебното производство**

- <sup>21</sup> Тъй като счита, че национална правна уредба — която задължава данъчнозадължените лица да прехвърлят надвзетия данък по смисъла на член 183 от Директива 2006/112 към следващия данъчен период, доколкото този надвзет данък включва ДДС по получени доставки, който произтича от сделки, за които съответното данъчнозадължено лице все още не е платило насрещната престация — нарушава посочената директива, Комисията решава да започне предвидената в член 226 ЕО процедура и на 21 март 2007 г. изпраща официално уведомително писмо на Република Унгария.

- 22 Посочената държава членка отговаря на това официално уведомително писмо с писмо от 30 май 2007 г., в което оспорва наличието на каквото и да е нарушение на правото на Съюза.
- 23 След този отговор обаче, тъй като все още счита, че Република Унгария не изпълнява задълженията си по Директива 2006/112, на 8 октомври 2009 г. Комисията издава мотивирано становище, с което отправя покана към тази държава членка да предприеме необходимите мерки, за да се съобрази с него в срок от два месеца, считано от получаването му.
- 24 Тъй като Република Унгария отговаря на това мотивирано становище с писмо от 16 декември 2009 г., в което изтъква липсата на нарушение на правото на Съюза, Комисията решава да подаде настоящия иск.

## **По иска**

### *Доводи на страните*

- 25 Комисията твърди, че член 186, параграф 2 от Закона за ДДС противоречи на правото на Съюза, тъй като изключва възможността за възстановяване на надвзетия ДДС по получени доставки, подлежащ на приспадане от ДДС по извършени доставки, ако ДДС по получени доставки произтича от сделки, за които все още не е платена дължимата насрещна престация, включително и ДДС.

- 26 Комисията твърди, че съгласно членове 62 и 63 от Директива 2006/112 ДДС по извършени доставки става изискуем от момента, в който стоките или услугите са доставени, независимо от плащането на дължимата насрещна престация по съответната сделка. По този начин доставчиците на стоки или на услуги били задължени да внесат ДДС в държавния бюджет, въпреки че до края на облагаемия период клиентите им все още не са им платили. Тъй като в такъв случай член 186, параграф 2 от Закона за ДДС не позволявал на клиента да поиска възстановяване на ДДС по съответната сделка, равновесието в системата на ДДС било нарушено.
- 27 Това изключване на възможността за възстановяване на надвезетия, подлежащ на приспадане, ДДС налагало тежест върху съответните оператори, тъй като отлагането на плащането от държавата по вземането на поискалото възстановяване данъчнозадължено лице водело до временно намаляване на имуществото, с което последното разполагало, а оттам и до намаляване по-специално на размера на наличните му парични средства.
- 28 Освен това Комисията подчертава, че разглежданото национално законодателство не съдържа каквото и да било ограничение във времето за прехвърлянето на надвезетия ДДС. Следователно данъчнозадължените лица могат да бъдат задължени да прехвърлят многократно този надвезет данък. От текста на член 183, първа алинея от Директива 2006/112 обаче следвало, че надвезетият данък трябва да се възстанови най-късно през втория облагаем период след възникването му.
- 29 Комисията твърди също, че този член предвижда само, че държавите членки могат да приемат процесуални норми, уреждащи възстановяването на надвезетия, подлежащ на приспадане, ДДС, които надлежно да включат в съответната си нормативна уредба относно административното производство. За сметка на това посоченият член не допускал ограничаване на това възстановяване чрез условия по същество. Разглежданата национална правна уредба обаче установявала не процесуалноправни норми, а ограничения по същество за възстановяването на ДДС.

- 30 Република Унгария счита, че предвиденото в член 186, параграф 2 от Закона за ДДС условие за възстановяването на надвзетия, подлежащ на приспадане, ДДС, а именно плащането на дължимата насрещна престация по сделката, от която произтича подлежащият на приспадане ДДС, не нарушава нито принципа на данъчен неутралитет, нито член 183 от Директива 2006/112, който ясно предоставял на държавите членки правомощието да определят условията за това възстановяване.
- 31 Тази държава членка твърди, че отлагането на възстановяването на надвзетия, подлежащ на приспадане, ДДС, следващо от член 186, параграф 2 от Закона за ДДС, не представлява никаква тежест за данъчнозадълженото лице, която да противоречи на принципа на данъчен неутралитет. Всъщност като „данъчна тежест по ДДС“ трябвало да се разбира само крайната данъчна тежест, а именно положението, при което данъчнозадълженото лице трябвало да понесе ДДС, без да има право на приспадане. За сметка на това временно понесеният ДДС представлявал единствено финансова или бюджетна тежест, която засягала само временно финансовото положение на съответния оператор и не противоречала на принципа на данъчен неутралитет. Република Унгария подчертава в това отношение, че общата система на ДДС съдържа правила, които налагат на данъчнозадължените лица да понесат временно размера на този данък.
- 32 Освен това наложеното за въпросното възстановяване условие не излагало данъчнозадължените лица на никакъв финансов риск, тъй като те все още не били платили своето задължение. В действителност тежестта се понасяла само от извършилото престацията лице и тя произтичала от нормите на правото на Съюза, и по-специално от членове 62 и 63 от Директива 2006/112. Тъй като тази тежест била съвместима с принципа на данъчен неутралитет, не можело да се счита за недопустима тежестта, за която се твърди, че произтича от спорната национална правна уредба за получилите престацията лица.
- 33 Посочената национална правна уредба имала за цел да неутрализира предимството, от което се ползвали придобилите стоките или получилите услугите лица, които биха могли да се възползват от възстановяването на данъка, начислен по дадена сделка, по която не е имало плащане или по която вероятно никога няма да има плащане, за да подобрят бюджетното си положение, и по-специално, за да платят на доставчиците си. Комисията обаче счита, че държавата

предоставя на данъчнозадължените лица безвъзмезден заем в тежест на нейния бюджет, по-конкретно когато облагаемият период за доставчика е по-дълъг от този за получателя.

- 34 Освен това даденото от Комисията тълкуване на принципа на данъчен неутралитет ограничавало неоснователно правото на преценка, предоставено на държавите членки с член 183 от Директива 2006/112, и водело до лишаването от смисъл на посочената разпоредба.
- 35 Република Унгария изтъква също, че правната ѝ уредба не поставя под въпрос възможността за данъчнозадължените лица да получат обратно пълния размер на ДДС чрез плащане в брой и в разумен срок, ако е определен такъв срок за плащането по сделката. Съдът признал, че държавите членки разполагат с известна свобода на действие по отношение на определянето на срока за възстановяване на надвезтия, подлежащ на приспадане, ДДС.
- 36 Що се отнася до липсата на ограничение във времето за прехвърлянето на надвезтия ДДС към следващия облагаем период, Република Унгария твърди, че нито в текста на Директива 2006/112, нито в съображенията ѝ се посочва, че надвезтият ДДС може да се прехвърли само веднъж към следващия облагаем период. Освен това изпълнението на условието за плащане, което спорната правна уредба поставяла, зависело от волята на съответното данъчнозадължено лице.

### *Съображения на Съда*

- 37 Комисията упреква по същество Република Унгария, че е надвишила границите на свободата, с която държавите членки разполагат по силата на член 183 от Директива 2006/112, като е предвидила, че се изключва възможността за възстановяване, доколкото данъчнозадълженото лице все още не е платило насрещната престация, включително и ДДС, дължима по сделката, от която произтича подлежащия на приспадане ДДС.

- 38 Член 183 предвижда, че когато за даден данъчен период сумата за приспадане надвиши сумата на дължимия ДДС, държавите членки могат или да възстановят надвзетия данък, или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с условията, които те определят.
- 39 От самия текст на този член, и по-конкретно от израза „в съответствие с условията, които те определят“, е видно, че държавите членки със сигурност разполагат със свобода на действие при установяването на реда и условията за възстановяване на надвзетия ДДС (вж. Решение от 25 октомври 2001 г. по дело Комисия/Италия, C-78/00, Recueil, стр. I-8195, точка 32, Решение от 10 юли 2008 г. по дело Sosnowska, C-25/07, Сборник, стр. I-5129, точка 17, както и Решение от 12 май 2011 г. по дело Енел Марица Изток 3, C-107/10, Сборник, стр. I-3873, точки 33 и 64).
- 40 Това обстоятелство обаче не води до извода, че член 183 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че редът и условията, определени от държавите членки за възстановяване на надвзетия ДДС, изобщо не подлежат на контрол от гледна точка на правото на Съюза (вж. в този смисъл Решение от 21 януари 2010 г. по дело Alstom Power Hydro, C-472/08, Сборник, стр. I-623, точка 15 и Решение по дело Енел Марица Изток 3, посочено по-горе, точка 28).
- 41 Всъщност следва да се провери до каква степен член 183 от Директива 2006/112, тълкуван с оглед на общия контекст и общите принципи в областта на ДДС, съдържа специфични правила, които държавите членки трябва да спазват при прилагане на правото на възстановяване на надвзетия ДДС (вж. Решение по дело Енел Марица Изток 3, посочено по-горе, точка 30).
- 42 В това отношение следва да се отбележи, на първо място, че видно от постоянната съдебна практика, правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС (вж. по-специално Решение по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 28, Решение по дело Sosnowska, посочено по-горе, точка 14, и Решение по дело Енел Марица Изток 3, посочено по-горе, точка 31).



- 43 Както Съдът многократно подчертава, посоченото право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и не може по принцип да бъде ограничено. По-специално това право се упражнява незабавно по отношение на всички начислени по осъществените сделки данъци (вж. по-специално Решение от 6 юли 1995 г. по дело BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, стр. I-1883, точка 18, Решение от 30 септември 2010 г. по дело *Uszodaépítő*, C-392/09, Сборник, стр. I-8791, точка 34 и Решение по дело Енел Марица Изток 3, посочено по-горе, точка 32).
- 44 На второ място, следва да се напомни, че самото съществуване на правото на приспадане е предвидено в членове 167—172 от Директива 2006/112, намиращи се в главата със заглавие „Възникване и обхват на правото на приспадане“, докато членове 178—183 от тази директива се отнасят само до реда и условията за упражняване на това право (вж. в този смисъл Решение от 8 ноември 2001 г. по дело Комисия/Нидерландия, C-338/98, Recueil, стр. I-8265, точка 71 и Решение от 29 април 2004 г. по дело *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, Recueil, стр. I-5583, точка 30).
- 45 Що се отнася до възможността по силата на член 183 от Директива 2006/112 да се предвиди прехвърляне към следващия данъчен период или възстановяване на надвзетия ДДС, Съдът уточнява, че редът и условията, определени от държавите членки в това отношение, не могат да накърняват принципа на данъчен неутралитет, като възлагат на данъчнозадълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на този данък. По-специално споменатите ред и условия трябва да позволяват на данъчнозадълженото лице при адекватни условия изцяло да си получи вземането, което произтича от надвзетия ДДС, което означава, че възстановяването трябва да се направи в разумен срок чрез плащане в брой или по равностоен начин и че при всички случаи възприетият метод на възстановяване не трябва да създава никакъв финансов риск за данъчнозадълженото лице (вж. Решение по дело *Sosnowska*, посочено по-горе, точка 33 и 34, Решение по дело *Enele Mariца Изток 3*, посочено по-горе, точка 17, както и Решение по дело *Enele Mariца Изток 3*, посочено по-горе, точки 33 и 64).
- 46 На трето място, що се отнася до значението, дадено на плащането по сделките, от които произтича ДДС във въведената с Директива 2006/112 система, следва да се посочи, че по силата на член 63 от тази директива ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени, тоест при осъществяването на съответната сделка, независимо дали дължимата по тази сделка насрещна престация е

вече платена. Следователно ДДС се дължи в държавния бюджет от доставчика на стоките или услугите, макар и той все още да не е получил от страна на своя клиент съответното плащане по осъществената сделка.

47 По същия начин член 167 от Директива 2006/112 предвижда, че правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, което съгласно член 63 е в момента, в който сделката е осъществена, независимо от обстоятелството дали е извършено плащането на длъжимата насрещна престация по тази сделка. Освен това в член 168, буква а) от тази директива изрично е посочено, че правото на данъчнозадълженото лице на приспадане на данъка по получени доставки се отнася не само до платения от него ДДС, но и до дължимия ДДС. От текста на член 179 от посочената директива е видно също, че правото на приспадане по принцип се упражнява чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС, по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало правото на приспадане (вж. в този смисъл Решение от 8 май 2008 г. по дело Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, Сборник, стр. I-3457, точка 41).

48 От това следва, че съгласно въведената с Директива 2006/112 система изискуемостта на ДДС, както и възникването и упражняването на правото на приспадане, по принцип са независими от обстоятелството дали длъжимата насрещна престация, включително и ДДС, по дадена сделка е вече платена или не.

49 Този анализ се потвърждава от други разпоредби на тази директива, съгласно които действителното плащане на насрещната престация може да има значение за изискуемостта или възможността за приспадане на ДДС само при конкретни обстоятелства, изрично посочени в споменатата директива.

- 50 Така член 66, буква б) от Директива 2006/112 позволява на държавите членки да предвидят, чрез дерогация от член 63 от тази директива, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица не по-късно от момента на получаването на плащането. Република Унгария обаче не твърди, че е използвала тази възможност.
- 51 Освен това член 66, буква б) от Директива 2006/112 е допълнен през 2010 г., тоест след подаването на настоящия иск, чрез включването в тази директива на член 167а, съгласно който държавите членки могат да предвидят в рамките на незадължителен режим, че правото на приспадане за данъчнозадължените лица, чийто ДДС става изискуем единствено в съответствие с член 66, буква б), се отлага до момента, в който ДДС върху доставените стоки или услуги е платен на доставчика.
- 52 От прочита на всички тези разпоредби следва, че съгласно Директива 2006/112 възникването на правото на приспадане е подчинено само в някои конкретни случаи, изрично посочени в тази директива, на условието да е вече платена дължимата насрещна престация по сделката, от която произтича подлежащия на приспадане ДДС. С изключение на тези конкретни случаи това право на приспадане съществува независимо от това условие. Обвързването обаче с посоченото условие на възстановяването на надвзетия, подлежащ на приспадане, ДДС, което възстановяване представлява етапа, следващ възникването на посоченото право, може да има същите последици за правото на приспадане като прилагането на същото условие при възникването на това право. Ето защо то е от естество да постави под въпрос полезното действие на посоченото право на приспадане.
- 53 Следователно плащането на дължимата насрещна престация по сделката, от която произтича подлежащият на приспадане ДДС, не би могло да представлява условие по смисъла на член 183 от Директива 2006/112, което държавите членки да могат да определят за възстановяването на надвзетия, подлежащ на приспадане, ДДС.

54 От всички изложени по-горе съображения следва, че член 183 от Директива 2006/112 не позволява на държавите членки да обвържат упражняването на правото на възстановяване на надвзетия, подлежащ на приспадане, ДДС с условието за плащането на дължимата сума по съответната сделка. Така, като изключва възможността за възстановяване на надвзетия ДДС, доколкото дължимата насрещна престация, включително и ДДС, по сделката, от която произтича подлежащият на приспадане ДДС, все още не е платена, Република Унгария е надвишила границите на свободата, с която държавите членки разполагат по силата на посочения член 183.

55 Освен това следва да се посочи, че това изключване на възможността за възстановяване на надвзетия ДДС води до това, че някои данъчнозадължени лица, чиято данъчна декларация систематично разкрива наличие на надвзети данъци, са принудени да прехвърлят повече от веднъж тази разлика към следващия данъчен период. В това отношение следва да се напомни, че прехвърлянето на надвзет ДДС към няколко данъчни периода, следващи този, през който е възникнал този надвзет данък, не е задължително несъвместимо с член 183, първа алинея от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл Решение по дело Енел Марица Изток 3, посочено по-горе, точка 49). Тъй като обаче разглежданата национална правна уредба предвижда данъчни периоди с продължителност от един месец до една година, тя може да доведе до това някои данъчнозадължени лица да не получат възстановяване на надвзетия данък в разумен срок поради неговото повторно прехвърляне.

56 Ето защо следва да се приеме за установено, че Република Унгария:

— като задължава данъчнозадължените лица, чиято данъчна декларация разкрива наличие на надвзет данък по смисъла на член 183 от Директива 2006/112 за даден данъчен период, да прехвърлят тази разлика изцяло или отчасти към следващия данъчен период, ако не са платили изцяло съответната престация на своя доставчик, и

- поради обстоятелството, че предвид това задължение някои данъчнозадължени лица, чиято данъчна декларация систематично разкрива наличие на надвзети данъци, са принудени да прехвърлят повече от веднъж тази разлика към следващия данъчен период,

не е изпълнила задълженията си по тази директива.

### По съдебните разноски

- <sup>57</sup> Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Тъй като Комисията е направила искане за осъждане на Република Унгария и последната е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

#### 1) Република Унгария,

- като задължава данъчнозадължените лица, чиято данъчна декларация разкрива наличие на надвзет данък по смисъла на член 183 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, за даден данъчен период, да прехвърлят тази разлика изцяло или отчасти към следващия данъчен период, ако не са платили изцяло съответната престация на своя доставчик, и

- поради обстоятелството, че предвид това задължение някои данъчнозадължени лица, чиято данъчна декларация систематично разкрива наличие на надвзети данъци, са принудени да прехвърлят повече от веднъж тази разлика към следващия данъчен период,
  
- не е изпълнила задълженията си по тази директива.

2) Осъжда Република Унгария да заплати съдебните разноски.

Подписи