

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 28 stycznia 2011 r.*

W sprawie C-274/10

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 1 czerwca 2010 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez D. Triantafyllou i B. Simona, a także przez K. Talabér-Ritz, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Węgierskiej, reprezentowanej przez M. Fehéra, K. Szijjártó oraz G. Koósa, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez K. Magony, szakértő,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K Lenaerts, prezes izby, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász i T. von Danwitz (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: węgierski

rzecznik generalny: Y. Bot,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 kwietnia 2011 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 maja 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 W skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że:
 - zobowiązując podatników, których deklaracja podatkowa wykazuje za odnośny okres rozliczeniowy „nadwyżkę” w rozumieniu art. 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), do przeniesienia tej nadwyżki lub jej części na kolejny okres rozliczeniowy, jeżeli podatnik nie zapłacił dostawcy całej ceny nabycia,
 - co powoduje, że w związku z tym obowiązkiem niektórzy podatnicy, w których deklaracji podatkowej regularnie znajduje się nadwyżka, są zobowiązani do przeniesienia takiej nadwyżki więcej niż jeden raz na kolejny okres podatkowy,

Republika Węgierska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy dyrektywy 2006/112.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

2 Zgodnie z art. 62 dyrektywy 2006/112:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

- 1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT;
 - 2) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczone».
- 3 Artykuł 63 tej dyrektywy stanowi, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

4 Artykuł 66 rzeczonyj dyrektywy stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

- a) nie później niż z datą wystawienia faktury;
- b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;

[...]”

5 Artykuł 90 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

6 Zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 znajdującym się w rozdziale 1 zatytułowanym „Źródło i zakres prawa do odliczenia” tytułu X „Odliczenia” tej dyrektywy „prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

- 7 Dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE (Dz.U. L 189, s. 1), która powinna zostać transponowana najpóźniej do dnia 31 grudnia 2012 r., do dyrektywy 2006/112 został wprowadzony art. 167a, którego treść jest następująca:

„Państwa członkowskie mogą postanowić w ramach fakultatywnego systemu, że prawo do odliczenia przysługujące podatnikowi, którego [podatek od wartości dodanej, zwany dalej »podatkiem VAT«] staje się wymagalny wyłącznie zgodnie z art. 66 lit. b), zostaje odroczone do czasu zapłacenia VAT od dostarczonych mu towarów lub wykonanych na jego rzecz usług swemu dostawcy lub usługodawcy”.

- 8 Artykuł 168 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”

- 9 Artykuł 178 dyrektywy 2006/112 znajdujący się w rozdziale 4 zatytułowanym „Przepisy regulujące korzystanie z prawa do odliczenia” tytułu X tej dyrektywy stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”

- 10 Artykuł 179 rzeczony dyrektywy przewiduje:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać od podatników dokonujących okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy”.

- 11 Zgodnie z art. 183 dyrektywy 2006/112, który zasadniczo ma treść identyczną z art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1):

„W przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

Państwa członkowskie mogą jednakże odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli wysokość nadwyżki jest nieznaczna”.

- 12 Artykuł 184 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w rozdziale 5 zatytułowanym „Korekta odliczeń” tytułu X tej dyrektywy, stanowi:

„Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

- 13 Zgodnie z art. 185 znajdującym się w tym samym rozdziale rzeczonyj dyrektywy:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1, korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku należycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

Uregulowania krajowe

- 14 Paragraf 55 ust. 1 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI.16.), zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”], stanowi:

„Podatek staje się wymagalny z chwilą zajścia zdarzenia, z którym obiektywnie łączy się powstanie obowiązku podatkowego (zwanego dalej »zdarzeniem«)”.

- 15 Zgodnie z § 56 ustawy o podatku VAT „[p]odatek należny określa się w chwili wystąpienia zdarzenia, o ile ustawa niniejsza nie stanowi inaczej”.

- 16 Paragraf 119 ust. 1 ustawy o podatku VAT stanowi:

„O ile ustawa nie stanowi inaczej, prawo do odliczenia podatku powstaje z chwilą, gdy należy określić podatek należny odpowiadający podatkowi naliczonemu (§ 120)”.

- 17 Paragraf 131 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. Podatnik zarejestrowany dla potrzeb podatku VAT na terytorium kraju może odliczyć od całkowitej kwoty podatku, za zapłatę którego jest odpowiedzialny w okresie podatkowym, kwotę podatku naliczonego podlegającą odliczeniu, która powstała w tym samym okresie podatkowym lub w okresach wcześniejszych”.

2. Jeżeli różnica określona zgodnie z ust. 1 jest ujemna, podatnik zarejestrowany dla potrzeb podatku VAT na terytorium kraju może:

- a) uznać tę różnicę w następnym okresie podatkowym jako pozycję zmniejszającą sumę podatku, za zapłatę którego podatnik jest odpowiedzialny zgodnie z ust. 1 w tym okresie podatkowym, albo

- b) zażądać zwrotu różnicy od organów podatkowych państwa na warunkach i w sposób określony w § 186 [...].”

18 Paragraf 186 tej ustawy stanowi:

„1. O zwrot kwoty różnicy ujemnej określonej zgodnie z § 131 ust. 1, skorygowanej zgodnie z ust. 2, można wystąpić najwcześniej od chwili upływu terminu określonego w Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy XCII z 2003 r. w sprawie systemu podatkowego), o ile:

- a) podatnik zidentyfikowany dla potrzeb podatku VAT na terytorium kraju złoży stosowny wniosek do organów podatkowych w chwili składania zeznania na podstawie § 184;

[...]

2. Jeżeli podatnik zarejestrowany dla potrzeb podatku VAT na terytorium kraju, działający zgodnie z ust. 1 lit. a), nie płaci natychmiast przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 1, kwoty obejmującej także podatek, który odpowiada transakcji stanowiącej podstawę prawną przerzucenia podatku, albo jeżeli ten dług nie zostanie umorzony w inny sposób przed tą datą, należy odliczyć całość podatku naliczonego podlegającego odliczeniu odpowiadającemu tej transakcji od kwoty wyrażonej w wartościach bezwzględnych ujemnej różnicy określonej zgodnie § 131 ust. 1, do maksymalnej wysokości wymienionej kwoty.

3. Paragraf 131 ust. 2 lit. a) ma zastosowanie do kwoty, która na mocy ust. 2 pomniejsza kwotę wyrażoną w wartościach bezwzględnych różnicy ujemnej stwierdzonej zgodnie z § 131 ust. 1 do maksymalnej wysokości tej kwoty. [...]”.

- ¹⁹ Z § 37 ust. 1 ustawy XCII z 2003 r. w sprawie systemu podatkowego, mającego poniżej przedstawioną treść wynika, że ów upływ terminu odpowiada terminowi zapłaty podatku:

„Podatek należy zapłacić w terminie określonym w załączniku do niniejszej ustawy albo w samej ustawie (upływ terminu) [...]”.

- ²⁰ Zgodnie z załącznikiem II część I pkt 2 lit. a) tej ustawy:

„Podatnik odpowiadający za zapłatę [podatku VAT] płaci należną kwotę netto [podatku VAT]:

- w wypadku miesięcznych zeznań podatkowych,

- przed 20. dniem miesiąca następującego po miesiącu bieżącym;

- w wypadku trzymiesięcznych zeznań podatkowych,

- przed 20. dniem miesiąca następującego po bieżącym okresie trzymiesięcznym;

- w wypadku rocznych zeznań podatkowych,

- przed dniem 25 lutego kolejnego roku podatkowego,

i może żądać zwrotu od tego samego dnia”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

²¹ Twierdząc, że uregulowanie krajowe zobowiązujące podatników do przeniesienia nadwyżki w rozumieniu art. 183 dyrektywy 2006/112 na kolejny okres podatkowy w zakresie, w jakim nadwyżka ta zawiera kwotę naliczonego podatku VAT wynikającą z transakcji, za które dany podatnik nie zapłacił jeszcze wynagrodzenia, naruszyło rzeczoną dyrektywę, Komisja postanowiła wszcząć postępowanie przewidziane w art. 226 WE i skierowała w dniu 21 marca 2007 r. do Republiki Węgierskiej wezwanie do usunięcia uchybień.

- 22 Rzeczone państwo członkowskie odpowiedziało na owo wezwanie do usunięcia uchybień pismem z dnia 30 maja 2007 r., w którym zaprzeczyło wszelkiemu naruszeniu prawa Unii.
- 23 Twierdząc w dalszym ciągu po otrzymaniu tej odpowiedzi, iż Republika Węgierska uchybiała zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy dyrektywy 2006/112, Komisja wydała w dniu 8 października 2009 r. uzasadnioną opinię, wzywając owo państwo członkowskie do przyjęcia niezbędnych środków w celu dostosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy liczonych od daty jej otrzymania.
- 24 Po tym jak Republika Węgierska odpowiedziała na tę uzasadnioną opinię pismem z dnia 16 grudnia 2009 r., powołując się na brak naruszenia prawa Unii, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

- 25 Komisja podnosi, że § 186 ust. 2 ustawy o podatku VAT jest sprzeczny z prawem Unii, ponieważ wyłącza zwrot nadwyżki naliczonego podatku VAT podlegającego odliczeniu od podatku należnego w zakresie, w jakim naliczony podatek VAT wynika z transakcji, w odniesieniu do których wynagrodzenie wraz z podatkiem VAT nie zostało jeszcze zapłacone.

- 26 Komisja podnosi, że zgodnie z art. 62 i 63 dyrektywy 2006/112 należny podatek VAT staje się wymagalny z chwilą dokonania dostawy towarów lub świadczenia usługi, niezależnie od zapłaty wynagrodzenia w ramach danej transakcji. Dostawca towarów lub usługodawca jest zobowiązany do zapłacenia podatku VAT na rzecz skarbu państwa, nawet jeżeli przed końcem okresu rozliczeniowego klienci jeszcze mu go nie zapłacili. Biorąc pod uwagę, że w tego rodzaju sytuacji § 186 ust. 2 ustawy o podatku VAT uniemożliwia klientowi domaganie się zwrotu podatku VAT odpowiadającemu wymienionej transakcji, naruszona została równowaga systemu podatku VAT.
- 27 Wyłączenie zwrotu nadwyżki podatku VAT podlegającego odliczeniu nakłada obciążenie na zainteresowane podmioty, ponieważ opóźnienie w pokryciu przez państwo wierzytelności podatnika domagającego się zwrotu tymczasowo zmniejsza wartość towarów, którymi dysponuje ten podatnik, co zmniejsza w szczególności jego aktywa.
- 28 Komisja podkreśla ponadto, że sporne przepisy krajowe nie zawierają żadnego ograniczenia czasowego, jeżeli chodzi o przenoszenie nadwyżki podatku VAT. W związku z tym możliwe jest, że podatnik będzie musiał wielokrotnie przenosić tę nadwyżkę. Tymczasem z treści art. 183 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 wynika, że taka nadwyżka powinna zostać zwrócona najpóźniej w trakcie drugiego okresu podatkowego następującego po jej powstaniu.
- 29 Zdaniem Komisji art. 183 dyrektywy 2006/112 stanowi wyłącznie, że państwa członkowskie mogą określać przepisy proceduralne dotyczące tego zwrotu, tak by przepisy te wpisywały się prawidłowo w ramy przepisów postępowania administracyjnego. Artykuł ten nie pozwala jednak ograniczać tego zwrotu za pomocą przesłanek materialnoprawnych. Tymczasem sporne przepisy krajowe nie ustanawiają reguł formalnoprawnych, lecz wprowadzają ograniczenia materialnoprawne w zakresie zwrotu podatku VAT.

- 30 Republika Węgierska jest zdania, że określona w § 186 ust. 2 ustawy o podatku VAT przesłanka uzyskania zwrotu nadwyżki podatku VAT podlegającego odliczeniu, to znaczy zapłata wynagrodzenia z tytułu transakcji, z której wynika podlegający odliczeniu podatek VAT, nie narusza zasady neutralności podatkowej ani art. 183 dyrektywy 2006/112, który w sposób wyraźny przyznaje państwom członkowskim kompetencję do określenia przesłanek zwrotu.
- 31 Rzeczone państwo członkowskie podnosi, że odroczenie zwrotu nadwyżki podlegającego odliczeniu podatku VAT wynikające z § 186 ust. 2 ustawy o podatku VAT nie stanowi żadnego ciężaru dla podatnika, który byłby sprzeczny z zasadą neutralności podatkowej. W rzeczywistości bowiem przez „obciążenie podatkiem VAT” należy bowiem rozumieć jedynie ostateczne obciążenie, to jest sytuację, w której podatnik musi ponieść ciężar tego podatku bez prawa do odliczenia. Z kolei podatek VAT ponoszony tymczasowo stanowi tylko ciężar finansowy lub budżetowy, który wpływa jedynie tymczasowo na sytuację finansową zainteresowanego podmiotu i nie jest niezgodny z zasadą neutralności podatkowej. Republika Węgierska podkreśla w tym zakresie, że wspólny system podatku VAT zawiera przepisy, które nakładają na podatników tymczasowo ciężar tego podatku.
- 32 Ponadto przesłanka spornego zwrotu nie wiąże się z żadnym ryzykiem finansowym dla podatnika, zważywszy na fakt, że nie zapłacił on jeszcze swego długu. W rzeczywistości bowiem ciężar ponosi jedynie sprzedawca i wynika to z przepisów Unii, a w szczególności z art. 62 i 63 dyrektywy 2006/112. Ciężar ten jest zgodny z zasadą neutralności podatkowej, a rzekome obciążenie wynikające dla nabywcy towarów czy usługobiorcy ze spornych przepisów krajowych nie może zostać uznane za niedopuszczalne.
- 33 Rzeczone uregulowanie krajowe zmierza do zneutralizowania korzyści, z której korzysta nabywca lub usługobiorca, który mógłby czerpać korzyści ze zwrotu podatku ciążącego na transakcji, za którą jeszcze nie zapłacono lub która nigdy nie zostanie zapłacona, w celu poprawy swojej sytuacji finansowej, a w szczególności w celu zapłaty

dostawcom. Natomiast zgodnie ze stanowiskiem Komisji państwo miałyby przyznawać podatnikom darmową pożyczkę obciążającą jego budżet, w szczególności jeżeli okres rozliczeniowy usługodawcy jest dłuższy niż okres rozliczeniowy usługobiorcy.

- 34 Ponadto proponowana przez Komisję wykładnia zasady neutralności podatku rozszerzałyby w nieuzasadniony sposób zakres swobodnego uznania przyznany państwu członkowskim przez art. 183 dyrektywy 2006/112, pozbawiając ten artykuł sensu.
- 35 Republika Węgierska twierdzi ponadto, że przepisy węgierskie nie podważają możliwości odzyskania przez podatnika całości podatku VAT poprzez zapłatę pieniężną dokonaną w rozsądnym terminie, o ile rozsądny termin został ustalony dla zapłaty za transakcję. Trybunał uznał, że państwu członkowskim przysługuje pewna swoboda w zakresie ustalania terminu zwrotu nadwyżki podatku VAT.
- 36 Jeżeli chodzi o brak ograniczenia w czasie przenoszenia nadwyżki podatku VAT na kolejny okres rozliczeniowy, Republika Węgierska twierdzi, że ani z treści dyrektywy 2006/112, ani z jej preambuły nie wynika, by nadwyżka podatku VAT mogła być przenoszona tylko raz. Ponadto spełnienie przesłanki zapłaty ustanowionej przez sporne uregulowanie zależy od woli danego podatnika.

Ocena Trybunału

- 37 Komisja zasadniczo zarzuca Republice Węgierskiej przekroczenie granic swobodnego uznania, jakim dysponują państwa członkowskie na podstawie art. 183 dyrektywy 2006/112, poprzez ustanowienie, że zwrot jest wyłączony w zakresie, w jakim podatnik nie zapłacił jeszcze wynagrodzenia obejmującego podatek VAT z tytułu transakcji, która spowodowała naliczenie podlegającego odliczeniu podatku VAT.

- 38 Artykuł 183 dyrektywy 2006/112 przewiduje, że jeżeli w danym okresie rozliczeniowym kwota odliczenia przekracza kwotę należnego podatku VAT, państwa członkowskie mogą albo przenieść nadwyżkę na następny okres, albo dokonać zwrotu na ustalonych przez siebie warunkach.
- 39 Z samej treści tego artykułu wynika, a w szczególności z wyrażenia „w oparciu o ustalone przez siebie warunki”, że państwa członkowskie mają pewną swobodę w ustalaniu warunków zwrotu nadwyżki podatku VAT (zob. wyroki: z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-8195, pkt 32; z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 17; a także z dnia 12 maja 2011 r. w sprawie C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3, Zb.Orz. s. I-3873, pkt 33, 64).
- 40 Jednakże okoliczność ta nie pozwala sama w sobie na stwierdzenie, że art. 183 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że ustalone przez państwa członkowskie przesłanki zwrotu nadwyżki podatku VAT są zwolnione z wszelkiej kontroli w świetle prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-472/08 Alstom Power Hydro, Zb.Orz. s. I-623, pkt 15; ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 28).
- 41 W rzeczywistości bowiem należy zbadać, w jakim zakresie art. 183 dyrektywy VAT, interpretowany w kontekście i w świetle zasad ogólnych regulujących dziedzinę podatku VAT, zawiera szczególne uregulowania, których państwa członkowskie muszą przestrzegać przy wprowadzaniu w życie prawa do zwrotu nadwyżki podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 30).
- 42 W tym zakresie należy zaznaczyć, po pierwsze, iż z utrwalonego orzecznictwa wynika, że prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT naliczonego z tytułu towarów i usług otrzymanych przez nich stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT ustanowioną w prawie Unii (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 28; w sprawie Sosnowska, pkt 14; w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 31).

- 43 Jak Trybunał już wielokrotnie podkreślał, prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to wykonywane jest natychmiastowo w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 *Uszodaépítő*, Zb.Orz. s. I-8791, pkt 34; ww. wyrok w sprawie *Enel Maritsa Iztok 3*, pkt 32).
- 44 Po drugie należy przypomnieć, że samo istnienie prawa do odliczenia objęte art. 167–172 dyrektywy 2006/112 znajduje się w rozdziale zatytułowanym „Źródło i zakres prawa do odliczenia”, podczas gdy art. 178–183 tej dyrektywy dotyczą samych warunków korzystania z tego prawa (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie *Komisja przeciwko Niderlandom*, Rec. s. I-8265, pkt 71; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/02 *Terra Baubedarf-Handel*, Rec. s. I-5583, pkt 30).
- 45 Jeżeli chodzi o ustanowioną w art. 183 dyrektywy 2006/112 możliwość przewidzenia, że nadwyżka podatku VAT zostanie przeniesiona na następny okres podatkowy lub że zostanie zwrócona, Trybunał wyjaśnił, że warunki ustalone przez państwa członkowskie w tym zakresie nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku. W szczególności takie warunki powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki podatku VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny, oraz że w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (zob. ww. wyroki: w sprawie *Komisja przeciwko Włochom*, pkt 33, 34; w sprawie *Sosnowska*, pkt 17; a także w sprawie *Enel Maritsa Iztok 3*, pkt 33, 64).
- 46 Po trzecie, jeżeli chodzi o wagę przywiązywaną do zapłaty za transakcje, z których wynika podatek VAT w systemie ustanowionym przez dyrektywę 2006/112, to należy podnieść, że zgodnie z art. 63 tej dyrektywy podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług, to znaczy w chwili wykonania danej transakcji niezależnie od tego, czy zostało już zapłacone wynagrodzenie za tę

transakcję. W związku z tym podatek VAT należy się skarbowi państwa od dostawcy lub usługodawcy nawet wówczas, gdy nie otrzymał on jeszcze od swojego klienta zapłaty za dokonaną transakcję.

⁴⁷ W podobny sposób art. 167 dyrektywy 2006/112 stanowi, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, co ma miejsce na podstawie art. 63 w chwili wykonania transakcji, niezależnie od tego, czy doszło do zapłaty za tę transakcję. Ponadto w art. 168 lit. a) tej dyrektywy wyraźnie wskazano, że prawo do odliczenia podatku naliczonego, z którego korzysta podatnik, dotyczy nie tylko zapłaconego przez niego podatku VAT, ale także podatku VAT należnego. Z treści art. 179 tej dyrektywy wynika również, że prawo do odliczenia wykonuje się zasadniczo poprzez potrącenie od kwoty podatku należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty podatku VAT, w stosunku do której powstało prawo do odliczenia w trakcie tego okresu (zob. podobnie wyrok z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade, Zb.Orz. s. I-3457, pkt 41).

⁴⁸ Z powyższego wynika, że zgodnie z systemem ustanowionym przez dyrektywę 2006/112 wymagalność podatku VAT, a także powstanie i wykonywanie prawa do odliczenia nie są co do zasady zależne od tego, czy należne za daną transakcję wynagrodzenie obejmujące podatek VAT zostało już zapłacone.

⁴⁹ Ocenę tę potwierdzają pozostałe przepisy tej dyrektywy, zgodnie z którymi rzecz-wista zapłata wynagrodzenia może mieć wpływ na wymagalność lub możliwość odliczenia podatku VAT tylko w szczególnych okolicznościach wyraźnie przewidzianych przez rzeczoną dyrektywę.

- 50 W ten sposób art. 66 lit. b) dyrektywy 2006/112 zezwala państwom członkowskim na przewidzenie w drodze odstępstwa od art. 63 tej dyrektywy, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników nie później niż w momencie otrzymania zapłaty ceny. Jednakże Republika Węgierska nie podniosła, iż skorzystała z tej możliwości.
- 51 Ponadto art. 66 lit. b) dyrektywy 2006/112 został uzupełniony w trakcie 2010 r., to znaczy po wniesieniu niniejszej skargi, poprzez wprowadzenie do tej dyrektywy art. 167a, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą postanowić w ramach fakultatywnego systemu, że prawo do odliczenia przysługujące podatnikowi, którego podatek VAT staje się wymagalny wyłącznie zgodnie z art. 66 lit. b), zostaje odroczone do czasu zapłacenia VAT od dostarczonych mu towarów lub wykonanych na jego rzecz usług swemu dostawcy lub usługodawcy.
- 52 Z łącznej lektury wszystkich tych przepisów wynika, że zgodnie z dyrektywą 2006/112 powstanie prawa do odliczenia tylko w szczególnych okolicznościach wyraźnie przewidzianych przez tę dyrektywę jest uzależnione od przesłanki wcześniejszej zapłaty za transakcję, z której wynika podatek podlegający odliczeniu. Poza takimi szczególnymi wypadkami owo prawo do odliczenia istnieje niezależnie od tego warunku. Tymczasem uzależnienie od takiego warunku zwrotu nadwyżki podatku VAT podlegającego odliczeniu, który to zwrot stanowi w ten sposób etap, który następuje po powstaniu rzeczonoego prawa, może mieć te same skutki dla prawa do odliczenia co stosowanie tego samego warunku do powstania tego prawa. W związku z powyższym warunek ten może pozbawić to prawo skuteczności.
- 53 W konsekwencji zapłata wynagrodzenia należnego za transakcję, z której wynika podatek VAT podlegający odliczeniu, nie może stanowić warunku w rozumieniu art. 183 dyrektywy 2006/112, od którego państwa członkowskie mogą uzależnić zwrot nadwyżki podatku VAT podlegającego odliczeniu.

54 Z ogółu powyższych rozważań wynika, że art. 183 dyrektywy 2006/112 nie pozwala państwom członkowskim na uzależnienie skorzystania z prawa do zwrotu nadwyżki podatku VAT podlegającego odliczeniu od przesłanki dotyczącej zapłaty kwoty należnej z tytułu danej transakcji. W ten sposób poprzez wykluczenie zwrotu nadwyżki podatku VAT w zakresie, w jakim należne wynagrodzenie zawierające podatek VAT z tytułu transakcji, z której wynika podatek VAT podlegający odliczeniu, nie zostało jeszcze zapłacone, Republika Węgierska przekroczyła granice swobodnego uznania, jakim dysponują państwa członkowskie na mocy rzeczzonego art. 183.

55 Ponadto należy zauważyć, że owo wykluczenie zwrotu takiej nadwyżki podatku VAT prowadzi do tego, że niektórzy podatnicy, których deklaracja podatkowa systematycznie wykazuje nadwyżkę, są zmuszeni do wielokrotnego przenoszenia tej nadwyżki na kolejny okres podatkowy. W tym zakresie należy przypomnieć, że przenoszenie nadwyżki podatku VAT na okresy rozliczeniowe następujące po okresie pojawienia się tej nadwyżki niekoniecznie jest sprzeczne z art. 183 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 (zob. ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 49). Niemniej jednak z uwagi na to, że sporne uregulowanie krajowe przewiduje okresy rozliczeniowe wynoszące od jednego miesiąca do jednego roku, może ono prowadzić do tego, iż niektórzy podatnicy z powodu wielokrotnego przenoszenia nadwyżki nie uzyskują jej zwrotu w rozsądnym terminie.

56 W związku z tym należy stwierdzić, że:

- zobowiązując podatników, których deklaracja podatkowa wykazuje za odnośny okres rozliczeniowy nadwyżkę w rozumieniu art. 183 dyrektywy 2006/112, do przeniesienia tej nadwyżki lub jej części na kolejny okres rozliczeniowy, jeżeli podatnik nie zapłacił dostawcy całej ceny nabycia,

- co powoduje, że w związku z tym obowiązkiem niektórzy podatnicy, w których deklaracji podatkowej systematycznie znajduje się „nadwyżka”, są zobowiązani do przeniesienia takiej nadwyżki więcej niż jeden raz na kolejny okres rozliczeniowy,

Republika Węgierska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

- ⁵⁷ Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Węgierskiej kosztami postępowania, a Republika Węgierska przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) Republika Węgierska,

- **zobowiązując podatników, których deklaracja podatkowa wykazuje za odnośny okres rozliczeniowy nadwyżkę w rozumieniu art. 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, do przeniesienia tej nadwyżki lub jej części na kolejny okres rozliczeniowy, jeżeli podatnik nie zapłacił dostawcy całej ceny nabycia,**

- co powoduje, że w związku z tym obowiązkiem niektórzy podatnicy, w których deklaracji podatkowej systematycznie znajduje się „nadwyżka”, są zobowiązani do przeniesienia takiej nadwyżki więcej niż jeden raz na kolejny okres rozliczeniowy,

- **uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy tej dyrektywy.**

2) Republika Węgierska zostaje obciążona kosztami postępowania.

Podpisy