

**Sprawa C-274/10**

**Komisja Europejska**

**przeciwko**

**Republice Węgierskiej**

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia – Sposób wykonania – Artykuł 183 – Przepisy krajowe zezwalające na zwrot nadwyżki podatku VAT jedynie w zakresie, w jakim przekracza ona kwotę podatku z tytułu transakcji jeszcze niezapłaconych

**Streszczenie wyroku**

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Zwrot nadpłaty*

*(dyrektywa Rady 2006/112, art. 183)*

Uchybia zobowiązaniom cięcy na nim na mocy dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej państwa członkowskie, które zobowiązuje podatników, których deklaracja podatkowa wykazuje za dany okres rozliczeniowy nadwyżkę w rozumieniu art. 183 owej dyrektywy 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

W istocie zgodnie z systemem ustanowionym przez dyrektywę 2006/112 wymagalność podatku od wartości dodanej, a także powstanie i wykonywanie prawa do odliczenia nie są co do zasady zależne od tego, czy należne za daną transakcję wynagrodzenie obejmuje podatek od wartości dodanej został już zapłacony. Ponadto zgodnie z ową dyrektywą 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 od wartości dodanej podlegającego odliczeniu, który to zwrot stanowi w ten sposób etap, który następuje po powstaniu rzeczowego 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. W konsekwencji zapłata wynagrodzenia należnego za transakcję, z której wynika podatek od wartości dodanej podlegający odliczeniu, nie może stanowić warunku w rozumieniu art. 183 dyrektywy 2006/112, od którego państwa członkowskie mogą uzależnić zwrot nadwyżki podatku podlegającego odliczeniu.

(por. pkt 48, 52, 53, 56; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 28 stycznia 2011 r. (\*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia – Sposób wykonania – Artykuł 183 – Przepisy krajowe zezwalające na zwrot nadwyżki podatku VAT jedynie w zakresie, w jakim przekracza ona kwotę podatku z tytułu transakcji jeszcze niezapłaconych

W sprawie C-274/10

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesionej 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 doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

**Republika Węgierskiej**, reprezentowanej przez M. Fehéra, K. Szíjjártó 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,

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:

– zobowiązuje podatników, których deklaracja podatkowa wykazuje za dany 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 zapłaci 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 ciętym 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 zadania 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 rzeczony 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 „Zakres 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 Dyrektywę 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 została wprowadzona 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 wyjątkowo zgodnie z art. 66 lit. b), zostaje odroczone do czasu zapłaty 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, które jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należny lub zapłacony 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 faktury sporządzone 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 danej 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 przeniesienia nadwyżki na następny okres

rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

Państwa członkowskie mogą jednak odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeżeli 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 rzeczony dyrektywy:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu 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 naliczenia udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży w całości oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

Państwa członkowskie mogą jednak wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całościowo 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 należy określić 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) za??da? zwrotu ró?nicy od organów podatkowych pa?stwa na warunkach i w sposób okre?lony w § 186 [...].”

18 Paragraf 186 tej ustawy stanowi:

„1. O zwrot kwoty ró?nicy ujemnej okre?lonej zgodnie z § 131 ust. 1, skorygowanej zgodnie z ust. 2, mo?na wyst?pi? najwcze?niej od chwili up?ywu terminu okre?lonego w Az adózás rendjér?I 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 z?o?y stosowny wniosek do organów podatkowych w chwili sk?adania zeznania na podstawie § 184;

[...]

2. Je?eli podatnik zarejestrowany dla potrzeb podatku VAT na terytorium kraju, dzia?aj?cy zgodnie z ust. 1 lit. a), nie p?aci natychmiast przed up?ywem terminu, o którym mowa w ust. 1, kwoty obejmuj?cej tak?e podatek, który odpowiada transakcji stanowi?cej podstaw? prawn? przerzucenia podatku, albo je?eli ten d?ug nie zostanie umorzony w inny sposób przed t? dat?, nale?y odliczy? ca?o?? podatku naliczonego podlegaj?cego odliczeniu odpowiadaj?cemu tej transakcji od kwoty wyra?onej w warto?ciach bezwzgl?dnych ujemnej ró?nicy okre?lonej zgodnie § 131 ust. 1, do maksymalnej wysoko?ci wymienionej kwoty.

3. Paragraf 131 ust. 2 lit. a) ma zastosowanie do kwoty, która na mocy ust. 2 pomniejsza kwot? wyra?on? w warto?ciach bezwzgl?dnych ró?nicy ujemnej stwierdzonej zgodnie z § 131 ust. 1 do maksymalnej wysoko?ci tej kwoty. [...].”

19 Z § 37 ust. 1 ustawy XCII z 2003 r. w sprawie systemu podatkowego, maj?cego poni?ej przedstawion? tre?? wynika, ?e ów up?yw terminu odpowiada terminowi zap?aty podatku:

„Podatek nale?y zap?aci? w terminie okre?lonym w za??czniku do niniejszej ustawy albo w samej ustawie (up?yw terminu) [...].”

20 Zgodnie z za??cznikiem II cz??? I pkt 2 lit. a) tej ustawy:

„Podatnik odpowiadaj?cy za zap?at? [podatku VAT] p?aci nale?n? kwot? netto [podatku VAT]:

– w wypadku miesi?cznych zezna? podatkowych,

przed 20. dniem miesi?ca nast?puj?cego po miesi?cu bie??cym;

– w wypadku trzymiesi?cznych zezna? podatkowych,

przed 20. dniem miesi?ca nast?puj?cego po bie??cym okresie trzymiesi?cznym;

– w wypadku rocznych zezna? podatkowych,

przed dniem 25 lutego kolejnego roku podatkowego,

i mo?e ??da? zwrotu od tego samego dnia”.

### **Post?powanie poprzedzaj?ce wniesienie skargi**

21 Twierdz?c, ?e uregulowanie krajowe zobowi?zuj?ce podatników do przeniesienia nadwy?ki

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 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 Twierdzić w dalszym ciągu po otrzymaniu tej odpowiedzi, iż Republika Węgierska uchybia zobowiązaniom ciętym 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 niniejsze skargi.

## **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 zapłaty podatku VAT na rzecz skarbu państwa, nawet jeżeli przed końcem okresu rozliczeniowego klientowi 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 odpowiadającego 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 wyjątkowo, 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 ciżaru dla podatnika, który byłby sprzeczny z zasadą neutralności podatkowej. W rzeczywistości bowiem przez „obciążenie podatkiem VAT” należy rozumieć jedynie ostateczne obciążenie, to jest sytuację, w której podatnik musi ponieść ciżar tego podatku bez prawa do odliczenia. Z kolei podatek VAT ponoszony tymczasowo stanowi tylko ciżar 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 ciżar tego podatku.

32 Ponadto przesłanka spornego zwrotu nie wiąże się z żadnym ryzykiem finansowym dla podatnika, zważywszy na fakt, że nie zapłaci on jeszcze swego długu. W rzeczywistości bowiem ciżar ponosi jedynie sprzedawca i wynika to z przepisów Unii, a w szczególności z art. 62 i 63 dyrektywy 2006/112. Ciżar 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 ciżarowego 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 miałooby przyznawać podatnikom darmowe pożyczki jego budżet, w szczególności jeżeli okres rozliczeniowy usługodawcy jest dłuższy niż okres rozliczeniowy usługobiorcy.

34 Ponadto proponowana przez Komisję wykładnia zasady neutralności podatku rozszerzałaby w niezasadniony sposób zakres swobodnego uznania przyznany państwom 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 pieniędzy dokonanej w rozsądnym terminie, o ile rozsądny termin został ustalony dla zapłaty za transakcję. Trybunał uzna, że państwom członkowskim przysuguje 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 wyliczony w zakresie, w jakim podatnik nie zapłaci 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, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 33, 64).

40 Jednakże okoliczności 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 podkreśla, 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 Uszodaépit?, 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 „ródło 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 wyraża, 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 została już zapłacona 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 obejmuje podatek VAT została już zapłacona.

49 Ocenę tę potwierdzają pozostałe przepisy tej dyrektywy, zgodnie z którymi rzeczywista zapłacona 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 odstąpienia 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 została uzupełniona 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 wyjątkowo 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 powyższej 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 rzeczoności 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 zaprzęta 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 przesęanki dotyczącej zapęaty 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 zapęacone, Republika Węgierska przekroczyła granice swobodnego uznania, jakim dysponują państwa członkowskie na mocy rzeczoności 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 rozsędnym terminie.

56 W związku z tym należy stwierdzić, że:

- zobowiązuje 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 zapęacił 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 ciążyą na mocy tej dyrektywy.

### **W przedmiocie kosztów**

57 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żędanie 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,**

– zobowiązuje podatników, których deklaracja podatkowa wykazuje za dany 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

\* Język postępowania: węgierski