Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C-274/10

Europese Commissie

tegen

Republiek Hongarije

„Niet-nakoming – Fiscale bepalingen – Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek – Wijze van uitoefening – Artikel 183 – Nationale regeling volgens welke teruggave van btw-overschot alleen mogelijk is voor zover dit overschot meer bedraagt dan voorbelasting over handelingen waarvoor nog geen betaling is verricht”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Teruggaaf van overschot

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 183)

Een lidstaat komt de krachtens richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde op hem rustende verplichtingen niet na door belastingplichtigen uit wier belastingaangifte voor een bepaald belastingtijdvak een overschot in de zin van artikel 183 van deze richtlijn blijkt, te verplichten dat overschot geheel of gedeeltelijk naar het volgende tijdvak over te brengen indien zij aan hun leverancier niet het volledige bedrag van de desbetreffende aankoop hebben betaald, met als gevolg dat bepaalde belastingplichtigen uit wier belastingaangifte regelmatig een overschot blijkt, zich als gevolg van deze verplichting genoodzaakt zien om dat overschot meermaals naar het volgende belastingtijdvak over te brengen.

Onder het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel staan de verschuldigdheid van de belasting over de toegevoegde waarde alsmede het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek immers in beginsel los van het feit of de voor een handeling verschuldigde tegenprestatie, belasting over de toegevoegde waarde inbegrepen, is betaald. Bovendien is volgens deze richtlijn het ontstaan van het recht op aftrek slechts in bepaalde bijzondere gevallen waarin deze richtlijn uitdrukkelijk voorziet, afhankelijk van de voorwaarde dat de tegenprestatie die is verschuldigd voor de handeling waarmee de aftrekbare belasting verband houdt, reeds is betaald. Afgezien van deze bijzondere gevallen bestaat dit recht op aftrek los van deze voorwaarde. Het feit dat teruggave van een overschot aan aftrekbare belasting over de toegevoegde waarde, als stadium volgend op het ontstaan van dit recht, van deze voorwaarde afhankelijk wordt gesteld, kan op het recht op aftrek echter dezelfde gevolgen hebben als toepassing van diezelfde voorwaarde bij het ontstaan van dit recht. Bijgevolg kan dit recht op aftrek daardoor worden uitgehold. Betaling van de tegenprestatie die verschuldigd is voor de handeling waarmee de aftrekbare belasting over de toegevoegde waarde verband houdt, kan derhalve geen regeling in de zin van artikel 183 van richtlijn 2006/112 vormen die de lidstaten kunnen vaststellen voor teruggave van het overschot aan aftrekbare belasting.

(cf. punten 48, 52-53, 56 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

28 juli 2011 (*)

„Niet-nakoming – Fiscale bepalingen – Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek – Wijze van uitoefening – Artikel 183 – Nationale regeling volgens welke teruggave van btw-overschot alleen mogelijk is voor zover dit overschot meer bedraagt dan voorbelasting over handelingen waarvoor nog geen betaling is verricht”

In zaak C?274/10,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 1 juni 2010,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou, B. Simon en K. Talabér-Ritz als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Republiek Hongarije, vertegenwoordigd door M. Fehér, K. Szíjjártó en G. Koós als gemachtigden, bijgestaan door K. Magony, szakért?,

verweerster,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász en T. von Danwitz (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 april 2011,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 mei 2011,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Republiek Hongarije,

– door belastingplichtigen uit wier belastingaangifte voor een bepaald belastingtijdvak een „overschot” in de zin van artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1) blijkt, te verplichten dat overschot geheel of gedeeltelijk naar het volgende belastingtijdvak over te brengen indien zij aan hun leverancier niet het volledige bedrag van de desbetreffende aankoop hebben betaald, en

– doordat bepaalde belastingplichtigen uit wier belastingaangifte regelmatig een „overschot” blijkt, zich als gevolg van deze verplichting genoodzaakt zien om dat overschot meermaals naar het volgende belastingtijdvak over te brengen,

de krachtens richtlijn 2006/112 op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Toepasselijke bepalingen

Unieregeling

2 Artikel 62 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn:

1) wordt onder ‚belastbaar feit’ verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;

2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”

3 Ingevolge artikel 63 van deze richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

4 Artikel 66 van deze richtlijn bepaalt:

„In afwijking van de artikelen 63, 64 en 65 kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen op één van de volgende tijdstippen verschuldigd wordt:

a) uiterlijk bij de uitreiking van de factuur;

b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;

[...]”

5 Artikel 90 van richtlijn 2006/112 luidt:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken.”

6 Artikel 167 van richtlijn 2006/112, dat behoort tot hoofdstuk 1, „Ontstaan en omvang van het

recht op aftrek", van titel X, „Aftrek", bepaalt dat „[h]et recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt".

7 Bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 tot wijziging van richtlijn 2006/112 (PB L 189, blz. 1), die uiterlijk op 31 december 2012 in nationaal recht moet worden omgezet, werd in richtlijn 2006/112 artikel 167 bis ingevoegd, dat luidt:

„De lidstaten kunnen in het kader van een facultatieve regeling bepalen dat het recht op aftrek van de belastingplichtige wiens btw uitsluitend overeenkomstig artikel 66, sub b, verschuldigd wordt, wordt uitgesteld totdat de btw op voor hem verrichte goederenleveringen of diensten aan zijn leverancier of dienstverrichter is betaald."

8 Artikel 168 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

9 Artikel 178 van richtlijn 2006/112, dat behoort tot hoofdstuk 4, „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek", van titel X van deze richtlijn, bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, sub a, bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]"

10 Artikel 179 van deze richtlijn luidt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat belastingplichtigen die de in artikel 12 omschreven handelingen incidenteel verrichten, het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering mogen uitoefenen."

11 Artikel 183 van richtlijn 2006/112, dat in wezen hetzelfde bepaalt als artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), luidt:

„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgend tijdvak wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is.”

12 Artikel 184 van richtlijn 2006/112, dat behoort tot hoofdstuk 5, „Herziening van de aftrek”, van titel X, preciseert:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”

13 Artikel 185, dat behoort tot hetzelfde hoofdstuk van deze richtlijn, luidt:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.”

Nationale regeling

14 § 55, lid 1, van wet CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.); hierna: „btw-wet”] bepaalt:

„De belasting wordt verschuldigd op het ogenblik waarop de belastbare handeling objectief wordt verricht (hierna:‚verrichting’).”

15 Volgens § 56 van de btw-wet wordt „[d]e verschuldigde belasting [...] op het ogenblik van de verrichting vastgesteld, tenzij deze wet anders bepaalt”.

16 § 119, lid 1, van deze wet bepaalt:

„Tenzij de wet anders bepaalt, ontstaat het recht op aftrek van de belasting op het tijdstip waarop de verschuldigde belasting – overeenkomende met de voorbelasting – moet worden vastgesteld (§ 120).”

17 § 131 van de btw-wet bepaalt:

„1. De voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied geïdentificeerde belastingplichtige mag op het totale belastingbedrag dat hij over een belastingtijdvak verschuldigd is, het bedrag van de aftrekbare voorbelasting in mindering brengen dat in hetzelfde belastingtijdvak dan wel in een vorig tijdvak of vorige tijdvakken is ontstaan.

2. Indien het overeenkomstig lid 1 bepaalde verschil negatief is, mag de voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied geïdentificeerde belastingplichtige

a) dat verschil in het volgende belastingtijdvak beschouwen als een post die in mindering komt op het totale belastingbedrag dat hij overeenkomstig lid 1 over dat belastingtijdvak verschuldigd is, of

b) de nationale belastingautoriteiten conform de voorwaarden en bepalingen van § 186 verzoeken om teruggave van het verschil."

18 § 186 van deze wet luidt:

„1. Teruggave van het overeenkomstig § 131, lid 1, bepaalde – en overeenkomstig lid 2 gecorrigeerde – negatieve verschil kan ten vroegste vanaf de in wet XCII van 2003 [betreffende het belastingstelsel (az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII törvény)] bepaalde vervaldatum worden gevraagd, indien

a) de voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied geïdentificeerde belastingplichtige de belastingautoriteiten erom verzoekt bij indiening van zijn aangifte overeenkomstig § 184;

[...]

2. Zo de voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied geïdentificeerde belastingplichtige in het geval van lid 1, sub a, het bedrag dat ook belasting omvat over de handeling die de rechtsgrondslag voor de afwenteling van de belasting vormt, niet onmiddellijk, vóór de in lid 1 genoemde vervaldatum betaalt, of indien zijn schuld vóór die datum niet anderszins tenietgaat, dient de volledige aftrekbare voorbelasting over die handeling op het overeenkomstig § 131, lid 1, bepaalde negatieve verschil – uitgedrukt als een absoluut bedrag – tot maximaal dit bedrag in mindering te worden gebracht.

3. § 131, lid 2, sub a, is van toepassing op het bedrag waarmee volgens lid 2 het overeenkomstig § 131, lid 1, bepaalde negatieve verschil – uitgedrukt als een absoluut bedrag – tot maximaal dit bedrag wordt verlaagd. [...]"

19 Uit § 37, lid 1, van wet XCII van 2003 betreffende het belastingstelsel blijkt dat de vervaldatum overeenstemt met de datum waarop de belasting uiterlijk moet worden betaald:

„De belasting moet worden betaald op de in de bijlage bij de wet of in de wet zelf vermelde datum (vervaldatum) [...]."

20 Bijlage II, deel I, punt 2, sub a, van deze wet luidt:

„De [btw]-plichtige dient het netto verschuldigde [btw]-bedrag te betalen,

– in het geval van maandaangiften, vóór de 20ste van de maand volgend op de lopende maand,

– in het geval van kwartaalaangiften, vóór de 20ste van de maand volgend op het kwartaal,

– in het geval van jaaraangiften, vóór 25 februari van het jaar volgend op het belastingjaar

en kan vanaf diezelfde datum om teruggave ervan verzoeken."

Precontentieuze procedure

21 Van oordeel dat de nationale regeling die voorschrijft dat belastingplichtigen een overschot in de zin van artikel 183 van richtlijn 2006/112 moeten overbrengen naar het volgende

belastingtijdvak voor zover dat overschot voorbelasting omvat over handelingen waarvoor de betrokken belastingplichtige de tegenprestatie nog niet heeft betaald, in strijd is met deze richtlijn, heeft de Commissie de procedure van artikel 226 EG ingeleid en op 21 maart 2007 de Republiek Hongarije een aanmaningsbrief gestuurd.

22 Bij brief van 30 mei 2007 heeft deze lidstaat op deze aanmaningsbrief geantwoord en elke schending van het recht van de Unie betwist.

23 Aangezien de Commissie na dit antwoord nog steeds van oordeel was dat de Republiek Hongarije de krachtens richtlijn 2006/122 op haar rustende verplichtingen niet nakwam, heeft zij op 8 oktober 2009 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarin deze lidstaat werd verzocht de maatregelen te nemen die noodzakelijk waren om aan dit advies te voldoen binnen twee maanden na ontvangst ervan.

24 Nadat de Republiek Hongarije bij brief van 16 december 2009 op dit met redenen omkleed advies had geantwoord dat er geen sprake was van schending van het recht van de Unie, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Het beroep

Argumenten van partijen

25 De Commissie stelt dat § 186, lid 2, van de btw-wet in strijd is met het recht van de Unie doordat teruggave van het overschot aan voorbelasting die van in een later stadium geheven btw aftrekbaar is, is uitgesloten voor zover de voorbelasting verband houdt met handelingen waarvoor de tegenprestatie, btw inbegrepen, nog niet is betaald.

26 Volgens de artikelen 62 en 63 van richtlijn 2006/112 wordt de voorbelasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht, ongeacht of de tegenprestatie voor de betrokken handeling is betaald. Een goederenleverancier of een dienstverrichter is dus verplicht, btw aan de schatkist af te dragen, ook al heeft hij vóór het einde van het belastingtijdvak nog geen betaling van zijn klanten ontvangen. Aangezien § 186, lid 2, van de btw-wet in een dergelijke situatie de klant belet teruggave van de btw over de betrokken handeling te vragen, wordt het evenwicht van het btw-stelsel verstoord.

27 Doordat teruggave van het overschot aan aftrekbare btw uitgesloten is, wordt de betrokken ondernemers een last opgelegd doordat het uitstellen door de staat van de betaling van de schuldvordering van de belastingplichtige die teruggave verlangt, tijdelijk de waarde van de goederen waarover deze belastingplichtige beschikt, vermindert, hetgeen zijn liquide middelen beperkt.

28 Voorts benadrukt de Commissie dat de betrokken nationale wettelijke regeling voor de overbrenging van het btw-overschot geen beperking in de tijd bevat. Het is dus mogelijk dat de belastingplichtige herhaaldelijk een btw-overschot moet overbrengen. Volgens de bewoordingen van artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 moet een btw-overschot echter uiterlijk in het tweede belastingtijdvak volgend op het ontstaan ervan worden teruggegeven.

29 De Commissie stelt ook dat dit artikel enkel bepaalt dat de lidstaten de procedurevoorschriften voor teruggave van het overschot aan aftrekbare btw mogen bepalen, opdat deze voorschriften naar behoren in de verschillende regelingen ter zake van de administratieve procedure kunnen worden ingepast. Dit artikel geeft de lidstaten daarentegen niet het recht om de teruggave door middel van materiële voorwaarden te beperken. De betrokken nationale regeling bevat evenwel geen vormvoorschriften, maar wil materiële grenzen aan de btw-

teruggave stellen.

30 Volgens de Republiek Hongarije is de in § 186, lid 2, van de btw-wet vervatte voorwaarde voor teruggave van een overschot aan aftrekbare btw, namelijk betaling van de terugprestatie die verschuldigd is voor de handeling waarmee de aftrekbare btw verband houdt, niet in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit en evenmin met artikel 183 van richtlijn 2006/112, dat de lidstaten duidelijk de bevoegdheid toekent om de voorwaarden voor teruggave te definiëren.

31 Deze lidstaat voert aan dat uitstel van teruggave van het overschot aan aftrekbare btw zoals dit voortvloeit uit § 186, lid 2, van de btw-wet, geen met het beginsel van fiscale neutraliteit strijdige last voor de btw-plichtige inhoudt. Onder „btw-last” moet namelijk alleen een definitieve last worden verstaan, dat wil zeggen een situatie waarin de btw drukt op de belastingplichtige zonder dat hij recht op aftrek heeft. Bij het tijdelijk dragen van de btw-last gaat het daarentegen enkel om een financieringslast, die de financiële situatie van de betrokken ondernemer slechts tijdelijk verzwakt en niet indruist tegen het beginsel van fiscale neutraliteit. In dit verband benadrukt de Republiek Hongarije dat het gemeenschappelijke btw-stelsel regels bevat op grond waarvan de btw-plichtigen tijdelijk deze belasting moeten dragen.

32 Verder brengt de voor teruggave gestelde voorwaarde voor de btw-plichtige geen financieel risico mee, aangezien hij zijn schuld nog niet heeft betaald. Concreet wordt de last uitsluitend door de verkoper gedragen, maar deze last resulteert uit de bepalingen van het recht van de Unie, met name de artikelen 62 en 63 van richtlijn 2006/112. Aangezien deze last verenigbaar is met het beginsel van fiscale neutraliteit, kan de beweerde, uit de betrokken nationale regeling voortvloeiende last voor de koper van de goederen of de ontvanger van de diensten niet als onrechtmatig worden aangemerkt.

33 Deze nationale regeling strekt tot neutralisering van het voordeel dat de koper of de dienstontvanger kan halen uit teruggave van de belasting over een handeling waarvoor geen betaling is verricht, of waarvoor misschien nooit betaling zal volgen, teneinde zijn liquiditeitspositie te verbeteren, met name om zijn leveranciers te betalen. In de opvatting van de Commissie daarentegen kent de staat een renteloze lening toe aan de belastingplichtigen, hetgeen op de overheidsbegroting drukt, vooral wanneer het belastingtijdvak van de leverancier langer is dan dat van de koper.

34 Overigens beperkt de door de Commissie voorgestane uitlegging van het beginsel van fiscale neutraliteit op ongerechtvaardigde wijze de beoordelingsvrijheid die de lidstaten bij artikel 183 van richtlijn 2006/112 is verleend en met deze uitlegging wordt dit artikel uitgehold.

35 De Republiek Hongarije voert eveneens aan dat in haar regeling niet ter discussie wordt gesteld dat een belastingplichtige het totale btw-bedrag door betaling in gereed geld en binnen een redelijke termijn kan terugkrijgen, voor zover een redelijke termijn voor betaling van de handeling is vastgesteld. Het Hof heeft erkend dat de lidstaten een zekere speelruimte hebben bij de vaststelling van de termijn voor teruggave van het btw-overschot.

36 Wat het ontbreken van een beperking in de tijd voor het overbrengen van het btw-overschot naar het volgende belastingtijdvak betreft, betoogt de Republiek Hongarije dat uit de bepalingen noch uit de considerans van richtlijn 2006/112 blijkt dat het btw-overschot slechts éénmaal naar het volgende belastingtijdvak mag worden overgebracht. Bovendien hangt het van de betrokken belastingplichtige zelf af of de in de betrokken regeling gestelde voorwaarde van betaling wordt vervuld.

Beoordeling door het Hof

37 De Commissie verwijt de Republiek Hongarije in wezen de grenzen van de beoordelingsvrijheid waarover de lidstaten krachtens artikel 183 van richtlijn 2006/112 beschikken, te hebben overschreden doordat is bepaald dat teruggave uitgesloten is wanneer de belastingplichtige de tegenprestatie, btw inbegrepen, voor de handeling waarmee de aftrekbare btw verband houdt, nog niet heeft betaald.

38 Dit artikel 183 bepaalt dat indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, de lidstaten hetzij het overschot kunnen doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot kunnen teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

39 Uit de bewoordingen van dit artikel en met name de zinsnede „overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling” volgt dat de lidstaten bij de vaststelling van de regeling voor teruggave van het btw-overschot een zekere beoordelingsvrijheid hebben (zie arresten van 25 oktober 2001, Commissie/Italië, C?78/00, Jurispr. blz. I?8195, punt 32; 10 juli 2008, Sosnowska, C?25/07, Jurispr. blz. I?5129, punt 17, en 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 33 en 64).

40 Toch wettigt deze omstandigheid niet de conclusie dat artikel 183 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de door de lidstaten vastgestelde regeling voor teruggave van het btw-overschot niet aan toetsing aan het recht van de Unie is onderworpen (zie in die zin arrest van 21 januari 2010, Alstom Power Hydro, C?472/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 15, en arrest Enel Maritsa Iztok 3, reeds aangehaald, punt 28).

41 Er dient immers te worden nagegaan in welke mate artikel 183 van richtlijn 2006/112, uitgelegd tegen de achtergrond van de context en de algemene beginselen inzake btw, specifieke regels bevat die de lidstaten moeten naleven bij de praktische toepassing van het recht op teruggave van het btw-overschot (zie arrest Enel Maritsa Iztok 3, reeds aangehaald, punt 30).

42 In de eerste plaats zij opgemerkt dat volgens vaste rechtspraak het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia is geheven over de aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een basisbeginsel vormt van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie met name reeds aangehaalde arresten Commissie/Italië, punt 28; Sosnowska, punt 14, en Enel Maritsa Iztok 3, punt 31).

43 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, maakt dit recht op aftrek integrerend deel uit van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Jurispr. blz. I?1883, punt 18, en 30 september 2010, Uszodaépít?, C?392/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 34, en arrest Enel Maritsa Iztok 3, reeds aangehaald, punt 32).

44 In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat het bestaan zelf van het recht op aftrek wordt beheerst door de artikelen 167 tot en met 172 van richtlijn 2006/112, onder het hoofdstuk „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, terwijl de artikelen 178 tot en met 183 van deze richtlijn alleen betrekking hebben op de wijze van uitoefening van dit recht (zie in die zin arresten van 8 november 2001, Commissie/Nederland, C?338/98, Jurispr. blz. I?8265, punt 71, en 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel, C?152/02, Jurispr. blz. I?5583, punt 30).

45 Aangaande de in artikel 183 van richtlijn 2006/112 voorziene mogelijkheid om te bepalen dat het btw-overschot wordt overgebracht naar het volgende belastingtijdvak dan wel wordt

teruggegeven, heeft het Hof gepreciseerd dat de door de lidstaten ter zake vastgestelde regeling geen afbreuk mag doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. Een dergelijke regeling moet met name de belastingplichtige in staat stellen, op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggave binnen een redelijke termijn moet geschieden door betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de wijze van teruggave in geen geval voor de belastingplichtige enig financieel risico mag meebrengen (zie reeds aangehaalde arresten Commissie/Italië, punten 33 en 34; Sosnowska, punt 17, en Enel Maritsa Iztok 3, punten 33 en 64).

46 Met betrekking tot, in de derde plaats, het belang van betaling van de handelingen waarmee de btw verband houdt, binnen het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel, zij opgemerkt dat de btw overeenkomstig artikel 63 van deze richtlijn verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht, dit is op het tijdstip waarop de betrokken handeling wordt verricht ongeacht of de voor deze handeling verschuldigde tegenprestatie reeds is betaald. Bijgevolg is de leverancier van een goed of de dienstverrichter de btw verschuldigd aan de schatkist, ook al heeft hij van zijn klant nog niet de voor de verrichte handeling verschuldigde betaling ontvangen.

47 Zo ook bepaalt artikel 167 van richtlijn 2006/112 dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, hetgeen volgens artikel 63 gebeurt zodra de handeling is verricht, ongeacht of de voor deze handeling verschuldigde tegenprestatie is betaald. Bovendien wordt in artikel 168, sub a, van deze richtlijn uitdrukkelijk bepaald dat het recht van de btw-plichtige op aftrek van de voorbelasting niet alleen de door hem voldane btw, maar ook de verschuldigde btw omvat. Uit de bewoordingen van artikel 179 van deze richtlijn volgt eveneens dat het recht op aftrek in beginsel wordt uitgeoefend door op het bedrag van de voor een belastingtijdvak verschuldigde btw het bedrag van de btw waarvoor in hetzelfde tijdvak recht op aftrek is ontstaan, in mindering te brengen (zie in die zin arrest van 8 mei 2008, Ecotrade, C?95/07 en C?96/07, Jurispr. blz. I?3457, punt 41).

48 Bijgevolg staan onder het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel de verschuldigdheid van de btw alsmede het ontstaan en de uitoefening van het recht van aftrek in beginsel los van het feit of de voor een handeling verschuldigde tegenprestatie, btw inbegrepen, al dan niet is betaald.

49 Deze analyse vindt steun in andere bepalingen van deze richtlijn, volgens welke daadwerkelijke betaling van de tegenprestatie slechts in uitzonderlijke omstandigheden waarin deze richtlijn uitdrukkelijk voorziet, invloed kan hebben op de verschuldigdheid of aftrekbaarheid van de btw.

50 Zo kunnen de lidstaten op grond van artikel 66, sub b, van richtlijn 2006/112 in afwijking van artikel 63 van deze richtlijn bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen uiterlijk bij ontvangst van de prijs verschuldigd wordt. De Republiek Hongarije stelt echter niet van deze mogelijkheid gebruik te hebben gemaakt.

51 Overigens is artikel 66, sub b, van richtlijn 2006/112 in de loop van 2010, dit is na instelling van het onderhavige beroep, aangevuld door invoeging in deze richtlijn van een nieuw artikel 167 bis, dat bepaalt dat de lidstaten in het kader van een facultatieve regeling kunnen bepalen dat het recht op aftrek van de belastingplichtige wiens btw uitsluitend overeenkomstig artikel 66, sub b, verschuldigd wordt, wordt uitgesteld totdat de btw op voor hem verrichte goederenleveringen of diensten aan zijn leverancier of dienstverrichter is betaald.

52 Uit al deze bepalingen, gezamenlijk gelezen, vloeit voort dat volgens richtlijn 2006/112 het ontstaan van het recht op aftrek slechts in bepaalde bijzondere gevallen waarin deze richtlijn

uitdrukkelijk voorziet, afhankelijk is van de voorwaarde dat de tegenprestatie die verschuldigd is voor de handeling waarmee de aftrekbare btw verband houdt, reeds is betaald. Afgezien van deze bijzondere gevallen bestaat dit recht op aftrek los van deze voorwaarde. Het feit dat teruggave van een overschot aan aftrekbare btw, als stadium volgend op het ontstaan van dit recht, van deze voorwaarde afhankelijk wordt gesteld, kan op het recht op aftrek echter dezelfde gevolgen hebben als toepassing van diezelfde voorwaarde bij het ontstaan van dit recht. Daardoor kan dit recht op aftrek worden uitgehold.

53 Betaling van de tegenprestatie die verschuldigd is voor de handeling waarmee de aftrekbare btw verband houdt, kan derhalve geen regeling in de zin van artikel 183 van richtlijn 2006/112 vormen die de lidstaten kunnen vaststellen voor teruggave van het overschot aan aftrekbare btw.

54 Uit al het voorgaande volgt dat het de lidstaten op grond van artikel 183 van richtlijn 2006/112 niet is toegestaan de uitoefening van het recht op teruggave van een overschot aan aftrekbare btw afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat het voor de betrokken handeling verschuldigde bedrag is betaald. Door teruggave van een btw-overschot uit te sluiten voor zover de tegenprestatie met inbegrip van de btw die verschuldigd is voor de handeling waarmee de aftrekbare btw verband houdt, nog niet is betaald, heeft de Republiek Hongarije aldus de grenzen van de bij dit artikel 183 aan de lidstaten toegekende beoordelingsvrijheid overschreden.

55 Bovendien kan deze uitsluiting van teruggave van een dergelijk btw-overschot ertoe leiden dat bepaalde belastingplichtigen uit wier belastingaangifte regelmatig een overschot blijkt, meermaals dit overschot naar het volgende belastingtijdvak moeten overbrengen. In dit verband zij opgemerkt dat overbrenging van een btw-overschot naar verschillende belastingtijdvakken volgend op dat waarin dit overschot is ontstaan, niet noodzakelijk onverenigbaar met artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 is (zie in die zin arrest Enel Maritsa Iztok 3, reeds aangehaald, punt 49). Aangezien volgens de betrokken nationale regeling een belastingtijdvak van een maand tot een jaar kan variëren, kan dit er echter toe leiden dat bepaalde belastingplichtigen wegens de herhaalde overbrenging van een overschot niet binnen een redelijke termijn teruggave van dit overschot verkrijgen.

56 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat de Republiek Hongarije de krachtens richtlijn 2006/112 op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen,

– door belastingplichtigen uit wier belastingaangifte voor een bepaald belastingtijdvak een overschot in de zin van artikel 183 van deze richtlijn blijkt, te verplichten dat overschot geheel of gedeeltelijk naar het volgende belastingtijdvak over te brengen indien zij aan hun leverancier niet het volledige bedrag van de desbetreffende aankoop hebben betaald, en

– doordat bepaalde belastingplichtigen uit wier belastingaangifte regelmatig een overschot blijkt, zich als gevolg van deze verplichting genoodzaakt zien om dat overschot meermaals naar het volgende belastingtijdvak over te brengen.

Kosten

57 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Republiek Hongarije in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie worden verwezen in de kosten.

Het Hof (Derde kamer) verklaart:

1) **De Republiek Hongarije is de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde,**

– **door belastingplichtigen uit wier belastingaangifte voor een bepaald belastingtijdvak een overschot in de zin van artikel 183 van deze richtlijn blijkt, te verplichten dat overschot geheel of gedeeltelijk naar het volgende belastingtijdvak over te brengen indien zij aan hun leverancier niet het volledige bedrag van de desbetreffende aankoop hebben betaald, en**

– **doordat bepaalde belastingplichtigen uit wier belastingaangifte regelmatig een overschot blijkt, zich als gevolg van deze verplichting genoodzaakt zien om dat overschot meermaals naar het volgende belastingtijdvak over te brengen.**

2) **De Republiek Hongarije wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.