

Zadeva C-274/10

Evropska komisija

proti

Republiki Madžarski

„Neizpolnitev obveznosti države – Obdavčenje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka – Pravila za uveljavljanje – Člen 183 – Nacionalna ureditev, ki omogoča povračilo presežka DDV le, če ta presega znesek vstopnega davka, ki izvira iz transakcij, ki še niso bile plačane“

Povzetek sodbe

Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Vračilo presežka

(Direktiva Sveta 2006/112, člen 183)

Država članica, ki določa, da morajo davžni zavezanci, katerih davžni obračun za katero koli davžno obdobje odraža presežek v smislu člena 183 Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ta presežek ali njegov del prenesti v naslednje davžno obdobje, če dobavitelju niso plačali celotnega zneska zadevne pridobitve, tako da so zaradi te obveznosti nekateri davžni zavezanci, ki imajo pogosto presežek v davžnem obračunu, ta presežek dolžni večkrat prenesti v naslednje davžno obdobje, ni izpolnila obveznosti iz te direktive.

Glede na sistem, uveden z Direktivo 2006/112, namreč obveznost obračuna davka na dodano vrednost ter nastanek in uveljavljanje pravice do odbitka na celoma niso odvisni od tega, ali je bila protivrednost, vključno z davkom na dodano vrednost, dolgovana za transakcijo, plačana. Poleg tega je v skladu s to direktivo nastanek pravice do odbitka samo v nekaterih posebnih primerih, ki so v tej direktivi izrecno določeni, vezan na pogoj, da je bila protivrednost, dolgovana za transakcijo, iz katere izvira odbitni davek, že plačana. Razen v teh posebnih primerih obstoj te pravice ni odvisen od tega pogoja. Pogojevanje povračila presežka davka na dodano vrednost, ki se odbije, s tem pogojem, tako da to povračilo pomeni fazo, ki sledi nastanku navedene pravice, pa ima lahko enake posledice za pravico do odbitka kot uporaba enakega pogoja ob nastanku te pravice. Oslabi lahko torej polni učinek navedene pravice do odbitka. Plačilo protivrednosti za transakcijo, iz katere izvira odbitni davek na dodano vrednost, torej ne more biti pogoj v smislu člena 183 Direktive 2006/112, ki ga države članice lahko določijo za povračilo presežka davka, ki se odbije.

(Glej točke 48, 52, 53 in 56 ter izrek.)

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 28. julija 2011(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Obdav?enje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka – Pravila za uveljavljanje – ?len 183 – Nacionalna ureditev, ki omogo?a povra?ilo prese?ka DDV le, ?e ta presega znesek vstopnega davka, ki izvira iz transakcij, ki še niso bile pla?ane“

V zadevi C?274/10,

zaradi to?be zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi ?lena 258 PDEU, vložene 1. junija 2010,

Evropska komisija, ki jo zastopajo D. Triantafyllou, B. Simon in K. Talabér?Ritz, zastopniki, z naslovom za vro?anje v Luxembourg,

tože?a stranka,

proti

Republiki Madžarski, ki jo zastopajo M. Fehér, K. Szíjjártó in G. Koós, zastopniki, skupaj s K. Magony, szakért?,

tožena stranka,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, D. Šváby, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász in T. von Danwitz (poro?evalec), sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. aprila 2011,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. maja 2011

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija s to?bo Sodiš?u predlaga, naj ugotovi, da Republika Madžarska:

– s tem, da je dolo?ila, da morajo dav?ni zavezanci, katerih dav?ni obra?un za katero koli dav?no obdobje odra?a „presežek“ v smislu ?lena 183 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), ta presežek ali njegov del prenesti v naslednje dav?no obdobje, ?e dobavitelju niso pla?ali celotnega zneska zadevne pridobitve, in

– ker so lahko zaradi te obveznosti nekateri dav?ni zavezanci, ki imajo pogosto „presežek“ v dav?nem obra?unu, ta presežek dolžni ve?krat prenesti v naslednje dav?no obdobje,

ni izpolnila svojih obveznosti iz Direktive 2006/112.

Pravni okvir

Ureditev Unije

2 Člen 62 Direktive 2006/12 določa:

„Za namene te direktive:

(1) je ‚obdavčljivi dogodek‘ dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV;

(2) ‚obveznost obračuna‘ DDV nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo lahko odloži.“

3 Člen 63 te direktive določa, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

4 Člen 66 navedene direktive določa:

„Z odstopanjem od členov 63, 64 in 65 lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od naslednjih trenutkov:

(a) najkasneje ob izdaji računa;

(b) najkasneje ob prejemu plačila;

[...]“

5 Člen 90 Direktive 2006/112 določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

6 Člen 167 Direktive 2006/112 iz poglavja 1, naslovljenega „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, naslova X, naslovljenega „Odbitki“, te direktive določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

7 Z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 o spremembah Direktive 2006/112 (UL L 189, str. 1), ki jo je treba prenesti do 31. decembra 2012, je bil v Direktivo 2006/112 vnesen člen 167a, katerega odstavek 1 določa:

„Države članice lahko v okviru izbirne ureditve določijo, da se pravica do odbitka davčnega zavezanca, za katerega nastane obveznost obračuna [davka na dodano vrednost, (v nadaljevanju: DDV)] le na podlagi člena 66(b)[,] odloži, dokler DDV za njemu dobavljeno blago ali opravljene storitve ni plačan njegovemu dobavitelju.“

8 Člen 168 Direktive 2006/112 določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni

zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]"

9 Člen 178 Direktive 2006/112 iz poglavja 4, naslovljenega „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, naslova X te direktive določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi [od] 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[...]"

10 Člen 179 navedene direktive določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178.

Države članice pa lahko zahtevajo, da davni zavezanci, ki opravljajo občasne transakcije, opredeljene v členu 12, pravico do odbitka uveljavljajo samo v trenutku dobave.“

11 Člen 183 Direktive 2006/112, ki ima v bistvu enako besedilo kot člen 18(4) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1), določa:

„Če za dano davno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.

Države članice pa lahko zavrnejo vračilo ali prenos, če je znesek presežka neznaten.“

12 Člen 184 Direktive 2006/112 iz poglavja 5, naslovljenega „Popravki odbitkov“, naslova X te direktive določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davni zavezanec upravičen.“

13 Člen 185 iz istega poglavja navedene direktive določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice

vseeno zahtevajo popravek.“

Nacionalna ureditev

14 7len 55(1) zakona CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.), v nadaljevanju: zakon o DDV) dolo7a:

„Obveznost obra7una davka nastane z nastopom dogodka, s katerim je objektivno izvršena obdav7ljiva transakcija (v nadaljevanju: izvršitev).“

15 V skladu s 7lenom 56 zakona o DDV se „dolgovani davek izra7una v trenutku izvršitve, 7e ta zakon ne dolo7a druga7e“.

16 7len 119(1) navedenega zakona dolo7a:

„7e zakon ne dolo7a druga7e, nastane pravica do odbitka davka v trenutku ugotovitve dolgovanega davka, ki ustreza vstopnemu davku (7len 120).“

17 7len 131 zakona o DDV dolo7a:

„1. Dav7ni zavezanec, ki je na nacionalnem ozemlju identificiran za namene DDV, lahko od skupnega zneska davka, ki ga dolguje v dav7nem obdobju, odbije znesek odbitnega vstopnega davka, ki je nastal v istem dav7nem obdobju ali v enem ali ve7 prejšnjih obdobjih.

2. 7e je razlika, izra7unana v skladu z odstavkom 1, negativna, lahko dav7ni zavezanec, ki je na nacionalnem ozemlju identificiran za namene DDV,

(a) v naslednjem dav7nem obdobju to razliko šteje za postavko, ki znižuje skupni znesek davka, ki ga za to dav7no obdobje dolguje v skladu z odstavkom 1, ali

(b) od državnih dav7nih organov zahteva povra7ilo razlike v skladu s pogoji in pravili, opredeljenimi v 7lenu 186.“

18 7len 186 tega zakona dolo7a:

„1. Povra7ilo zneska negativne razlike, izra7unane v skladu s 7lenom 131(1) – prilagojenega v skladu z odstavkom 2 – je mogo7e zahtevati šele po roku zapadlosti, dolo7enem v zakonu XCII iz leta 2003 [o sistemu obdav7itve (az adózás rendjér7l szóló 2003. évi XCII. törvény)], 7e

(a) dav7ni zavezanec, ki je na nacionalnem ozemlju identificiran za namene DDV, pri dav7nih organih vloži ustrezno zahtevo ob vložitvi dav7nega obra7una v skladu s 7lenom 184;

[...]

2. 7e dav7ni zavezanec, ki je na nacionalnem ozemlju identificiran za namene DDV in ravna v skladu z odstavkom 1(a), pred iztekom roka iz odstavka 1 ne pla7a celotnega zneska, ki vklju7uje tudi davek za transakcijo, ki je pravna podlaga za prevalitev davka, ali 7e njegov dolg pred tem datumom ni kako druga7e izpolnjen, je treba celoten odbitni znesek, povezan s to transakcijo, odbiti od zneska absolutne vrednosti negativne razlike, izra7unane v skladu s 7lenom 131(1), do vrednosti tega zneska.

3. 7len 131(2)(a) se uporabi za znesek, ki v skladu z odstavkom 2 zniža znesek absolutne vrednosti negativne razlike, izra7unane v skladu s 7lenom 131(1), do vrednosti tega zneska. [...]“

19 Iz ?lena 37(1) zakona XCII iz leta 2003 o sistemu obdav?enja, katerega besedilo je navedeno spodaj, je razvidno, da navedeni rok zapadlosti ustreza izteku roka za pla?ilo davka:

„Davek je treba pla?ati na datum, naveden v prilogi k zakonu ali v samem zakonu (zapadlost) [...]“

20 To?ka 2(a) dela I priloge II k temu zakonu dolo?a:

„Zavezanec za pla?ilo [DDV] pla?a dolgovani neto znesek [DDV]

- pri mese?nih dav?nih obra?unih pred 20. dnem naslednjega meseca po teko?emu mesecu,
- pri ?etrletnih dav?nih obra?unih pred 20. dnem naslednjega meseca po ?etrletju,
- pri letnih dav?nih obra?unih pa pred 25. februarjem naslednjega leta po dav?nem letu

in lahko zahteva njegovo povra?ilo po tem datumu.“

Predhodni postopek

21 Ker je Komisija menila, da je nacionalna ureditev, ki dav?ne zavezance zavezuje k prenosu prese?ka v smislu ?lena 183 Direktive 2006/112 na naslednje dav?no obdobje, ?e ta prese?ek vklju?uje znesek vstopnega DDV, ki izvira iz transakcij, za katere dav?ni zavezanec še ni pla?al protivrednosti, v nasprotju z navedeno direktivo, se je odlo?ila uvesti postopek iz ?lena 226 ES in je Republiki Madžarski 21. marca 2007 poslala uradni opomin.

22 Navedena država ?lanica je na ta opomin odgovorila z dopisom z dne 30. maja 2007, v katerem je zanikala kakršno koli kršitev prava Unije.

23 Ker je Komisija na podlagi tega odgovora še vedno menila, da Republika Madžarska ne izpolnjuje svojih obveznosti iz Direktive 2006/112, je 8. oktobra 2009 izdala obrazloženo mnenje, s katerim je to državo ?lanico pozvala, naj v dveh mesecih od njegovega prejema sprejme ukrepe, ki so potrebni za uskladitev z njim.

24 Ker je Republika Madžarska na to obrazloženo mnenje odgovorila z dopisom z dne 16. decembra 2009, v katerem je trdila, da ni podana kršitev prava Unije, se je Komisija odlo?ila vložiti to to?bo.

To?ba

Trditve strank

25 Komisija trdi, da ?len 186(2) zakona o DDV nasprotuje pravu Unije, ker izklju?uje povra?ilo prese?ka odbitnega vstopnega DDV iz izstopnega DDV, ?e vstopni DDV izvira iz transakcij, katerih dolgovana protivrednost, vklju?no z DDV, še ni bila pla?ana.

26 Komisija trdi, da v skladu s ?lenoma 62 in 63 Direktive 2006/112 obveznost obra?una izstopnega DDV nastane, ko je blago dostavljeno ali ko je storitev opravljena, neodvisno od pla?ila protivrednosti, dolgovane za zadevno transakcijo. Dobavitelj blaga ali ponudnik storitev bo tako moral DDV pla?ati nacionalnemu dav?nemu organu, tudi ?e do konca dav?nega obdobja od svojih strank še ni prejel pla?ila. Ker v takem primeru ?len 186(2) zakona o DDV stranki prepere?uje, da bi zahtevala povra?ilo DDV za zadevno transakcijo, naj bi bil sistem DDV neuravnotežen.

27 Ta izklju?itev povra?ila prese?ka DDV, ki se lahko odbije, naj bi zadevne subjekte bremenila, saj naj bi to, da država prenese pla?ilo terjatve dav?nega zavezanca, ki zahteva

povračilo, začasno zmanjšalo vrednost njegovega blaga, kar naj bi zmanjšalo zlasti znesek njegovih likvidnih sredstev.

28 Komisija poleg tega poudarja, da zadevna nacionalna zakonodaja ne vsebuje nobene časovne omejitve za prenos presežka DDV. Mogoče naj bi torej bilo, da bi moral davčni zavezanec tak presežek večkrat prenesti. Iz besedila člena 183, prvi odstavek, Direktive 2006/112 pa naj bi bilo razvidno, da je treba presežek povrniti najpozneje v drugem davčnem obdobju po njegovem nastanku.

29 Komisija trdi tudi, da ta člen določa le, da lahko države članice opredelijo postopkovna pravila za povračilo presežka DDV, ki se odbije, zato da bi se ta pravila pravilno umestila v različne zakonske določbe, ki urejajo upravni postopek. Nasprotno naj ta člen ne bi omogočal omejevanja tega povračila z vsebinskimi pogoji. Zadevna nacionalna ureditev pa naj ne bi določala postopkovnih pravil, temveč materialnopravne omejitve povračila DDV.

30 Republika Madžarska meni, da s pogojem, določenim v členu 186(2) zakona o DDV, za pridobitev povračila presežka DDV, ki se odbije, torej s plačilom dolgovane protivrednosti za transakcijo, iz katere izvira odbitni DDV, ni kršeno niti načelo davčne nevtralnosti niti člen 183 Direktive 2006/112, ki državam članicam nedvoumno priznava pristojnost za opredelitev pogojev povračila.

31 Ta država članica trdi, da odlog povračila presežka DDV, ki se odbije, iz člena 186(2) zakona o DDV ni breme za davčnega zavezanca, ki bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti. Izraz „breme DDV“ je treba namreč razumeti zgolj kot dokončno breme, torej kot položaj, v katerem mora davčni zavezanec plačati DDV brez pravice do odbitka. Nasprotno naj bi DDV, ki je bil plačan začasno, pomenil zgolj breme financiranja ali likvidnostno breme, ki zgolj začasno vpliva na finančni položaj zadevnega subjekta in naj ne bi bil v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti. Republika Madžarska v zvezi s tem poudarja, da skupni sistem DDV vsebuje pravila, ki davčnim zavezancem nalagajo, naj začasno plačajo znesek tega davka.

32 Poleg tega naj pogoj, določen za zadevno povračilo, ne bi povzročal tveganja za davčnega zavezanca, saj ta svojega dolga še ni plačal. Dejansko naj bi breme nosil le prodajalec, izviralo pa naj bi iz pravil prava Unije, zlasti iz členov 62 in 63 Direktive 2006/112. Ker je to breme skladno z načelom davčne nevtralnosti, naj domnevnega bremena kupca ali prejemnika, ki izvira iz sporne nacionalne zakonodaje, ne bi bilo mogoče šteti za nedopustnega.

33 Navedena nacionalna zakonodaja naj bi bila namenjena nevtralizaciji ugodnosti, ki bi jo kupec ali prejemnik storitev utegnil imeti od povračila davka na transakcijo, ki ni bila ali morda nikoli ne bo plačana, za izboljšanje svoje likvidnosti in zlasti za poplačilo svojih dobaviteljev. Toda po mnenju Komisije daje država iz proračuna brezobrestno posojilo davčnim zavezancem, še posebej kadar je davčno obdobje za dobavitelja daljše od davčnega obdobja za kupca.

34 Poleg tega naj bi razlaga načela davčne nevtralnosti, ki jo je podala Komisija, neupravičeno omejevala diskrecijsko pravico, ki je državam članicam priznana s členom 183 Direktive 2006/112, s čimer naj bi bil navedenemu členu odvzet smisel.

35 Republika Madžarska trdi tudi, da njena ureditev davčnemu zavezancu ne onemogoča pridobitve povračila celotnega zneska DDV z gotovinskim plačilom in v razumnem roku, če je bil tak rok določen za plačilo v zvezi s transakcijo. Sodišče naj bi priznalo, da imajo države članice nekaj manevrskega prostora glede določitve roka za povračilo presežka DDV, ki se odbije.

36 Republika Madžarska glede neobstoja časovne omejitve za prenos presežka DDV v naslednje davčno obdobje trdi, da niti v besedilu Direktive 2006/112 niti v njeni preambuli ni

navedeno, da je mogoče presežek DDV zgolj enkrat prenesti v naslednje davčno obdobje. Poleg tega naj bi bila izpolnitev pogoja plačila, ki ga določa sporna ureditev, odvisna od volje zadevnega davčnega zavezanca.

Presoja Sodišča

37 Komisija Republiki Madžarski v bistvu ožita, da je presegla pravice, ki jih imajo države članice na podlagi člena 183 Direktive 2006/112, ker je določila, da je povračilo izključeno, če davčni zavezanec še ni plačal protivrednosti, vključno z DDV, dolgovane za transakcijo, iz katere izvira odbitni DDV.

38 Ta člen 183 določa, da če v davčnem obdobju znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.

39 Iz samega besedila tega člena in zlasti iz besedne zveze „v skladu s pogoji, ki jih določijo“ je razvidno, da imajo države članice nekaj manevrskega prostora pri določanju pravil za povračilo presežka DDV (glej sodbe z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Komisija proti Italiji, C-78/00, Recueil, str. I-8195, točka 32; z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska, C-25/07, ZOdl., str. I-5129, točka 17, in z dne 12. maja 2011 v zadevi Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, še neobjavljena v ZOdl., točki 33 in 64).

40 Vendar na podlagi te okoliščine ni mogoče sklepati, da je treba člen 183 Direktive 2006/112 razlagati tako, da so pogoji za povračilo presežka DDV, ki jih določi država članica, izvzeti iz kakršnega koli nadzora prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 21. januarja 2010 v zadevi Alstom Power Hydro, C-472/08, ZOdl., str. I-623, točka 15, in zgoraj navedeno sodbo Enel Maritsa Iztok 3, točka 28).

41 Z razlago, ki upošteva splošen kontekst in natekla, ki urejajo področje DDV, je treba tako preučiti, v kolikšni meri člen 183 Direktive 2006/112 vsebuje posebna pravila, ki jih morajo države članice upoštevati pri izvrševanju pravice do povračila presežka DDV (glej zgoraj navedeno sodbo Enel Maritsa Iztok 3, točka 30).

42 V zvezi s tem je treba poudariti, prvič, da v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki je dolgovan ali plačan za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno natelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije (glej zlasti zgoraj navedene sodbe Komisija proti Italiji, točka 28; Sosnowska, točka 14, in Enel Maritsa Iztok 3, točka 31).

43 Kot je Sodišče večkrat poudarilo, je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in se nateeloma ne sme omejiti. Zlasti se ta pravica lahko izvršuje takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije (glej zlasti sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18, in z dne 30. septembra 2010 v zadevi Uszodaépít?, C-392/09, ZOdl., str. I-8791, točka 34, in zgoraj navedeno sodbo Enel Maritsa Iztok 3, točka 32).

44 Drugič, opozoriti je treba, da je sam obstoj pravice do odbitka razviden iz členov od 167 do 172 Direktive 2006/112 iz poglavja, naslovljenega „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, medtem ko se členi od 178 do 183 te direktive nanašajo zgolj na pravila za uveljavljanje te pravice (glej v tem smislu sodbi z dne 8. novembra 2001 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-338/98, Recueil, str. I-8265, točka 71, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, Recueil, str. I-5583, točka 30).

45 Glede možnosti, določene v členu 183 Direktive 2006/112, da se presežek DDV povrne ali

pa prenese v naslednje davčno obdobje, je Sodišče poudarilo, da pravila, ki jih v zvezi s tem določijo države članice, ne morejo posegati v načelo davčne nevtralnosti, tako da davčnemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka. Taka pravila morajo davčnemu zavezancu omogočiti predvsem, da pod ustreznimi pogoji dobi povrnjene vse terjatve, ki izvirajo iz presežka DDV, kar pomeni, da se povračilo izvede v razumnem roku, z gotovinskim plačilom ali enakovrednimi sredstvi in da sprejeti načini vračila davčnemu zavezancu nikakor ne sme povzročiti nobenega finančnega tveganja (glej zgoraj navedene sodbe Komisija proti Italiji, točki 33 in 34; Sosnowska, točka 17, in Enel Maritsa Iztok 3, točki 33 in 64).

46 Tretjič, glede pomena, ki se pripisuje plačilu za transakcije, iz katerih izvira DDV, v sistemu, uvedenem z Direktivo 2006/112, je treba poudariti, da v skladu s členom 63 te direktive obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene, torej ob izvršitvi zadevne transakcije, ne glede na to, ali je bila protivrednost, dolgovana za to transakcijo, že plačana. Dobavitelj blaga ali ponudnik storitev mora torej finančno upravi plačati DDV, tudi če od svoje stranke še ni prejel plačila za opravljeno transakcijo.

47 Podobno člen 167 Direktive 2006/112 določa, da pravica do odbitka nastane, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, kar se v skladu s členom 63 zgodi takrat, ko je transakcija izvršena, ne glede na to, ali je bila protivrednost, dolgovana za to transakcijo, plačana. Poleg tega je v členu 168(a) te direktive izrecno določeno, da se pravica do odbitka vstopnega davka ne nanaša zgolj na DDV, ki je bil plačan, temveč tudi na DDV, ki je dolgovan. Iz besedila člena 179 navedene direktive je tudi razvidno, da se pravica do odbitka načeloma uveljavlja tako, da se od skupnega zneska davka, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 8. maja 2008 v združenih zadevah Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, ZDl., str. I-3457, točka 41).

48 Iz tega je razvidno, da glede na sistem, uveden z Direktivo 2006/112, obveznost obračuna DDV ter nastanek in uveljavljanje pravice do odbitka načeloma niso odvisni od tega, ali je bila protivrednost, vključno z DDV, dolgovana za transakcijo, plačana.

49 To analizo potrjujejo druge določbe te direktive, v skladu s katerimi lahko dejansko plačilo protivrednosti vpliva na obveznost obračuna ali možnost odbitka DDV le v posebnih okoliščinah, ki so izrecno predvidene v navedeni direktivi.

50 Člen 66(b) Direktive 2006/112 tako državam članicam omogoča, da z odstopanjem od člena 63 te direktive določijo, da obveznost obračuna davka za nekatere transakcije ali za nekatere kategorije davčnih zavezancev nastane najpozneje ob prejemu plačila. Vendar Republika Madžarska ni trdila, da je uporabila to možnost.

51 Poleg tega je bil člen 66(b) Direktive 2006/112 dopolnjen leta 2010, torej po vložitvi te tožbe, in sicer tako, da je bil v to direktivo vstavljen člen 167a, v skladu s katerim lahko države članice v okviru izbirne ureditve določijo, da se pravica do odbitka davčnega zavezanca, za katerega nastane obveznost obračuna DDV le na podlagi navedenega člena 66(b), odloži, dokler davek za njemu dobavljeno blago ali opravljene storitve ni plačan njegovemu dobavitelju.

52 Iz vseh teh določb je razvidno, da je v skladu z Direktivo 2006/112 nastanek pravice do odbitka zgolj v nekaterih posebnih primerih, ki so v tej direktivi izrecno določeni, vezan na pogoj, da je bila protivrednost, dolgovana za transakcijo, iz katere izvira odbitni DDV, že plačana. Razen v teh posebnih primerih obstoj te pravice ni odvisen od tega pogoja. Pogojevanje povračila presežka DDV, ki se odbije, s tem pogojem, tako da to povračilo pomeni fazo, ki sledi nastanku navedene pravice, pa ima lahko enake posledice za pravico do odbitka kot uporaba enakega pogoja ob nastanku te pravice. Oslabi lahko torej polni učinek navedene pravice do odbitka.

53 Plačilo protivednosti za transakcijo, iz katere izvira odbitni DDV, torej ne more biti pogoj v smislu člena 183 Direktive 2006/112, ki ga države članice lahko določijo za povračilo presežka DDV, ki se odbije.

54 Iz vsega zgoraj navedenega je razvidno, da člen 183 Direktive 2006/112 državam članicam ne omogoča, da bi za uveljavljanje pravice do povračila presežka DDV, ki se odbije, določile pogoj, ki se nanaša na plačilo zneska, dolgovanega iz naslova zadevne transakcije. Republika Madžarska je tako s tem, da je izključila povračilo presežka DDV, če protivednost, vključno z DDV, dolgovana za transakcijo, iz katere izvira odbitni DDV, še ni bila plačana, presegla pravice, ki jih imajo države članice na podlagi navedenega člena 183.

55 Poleg tega je treba poudariti, da ta izključitev povračila takega presežka DDV povzroča to, da morajo nekateri davčni zavezanci, katerih davčni obračun za katero koli davčno obdobje odraža presežek, tega prenesti v naslednje davčno obdobje. V zvezi s tem je treba opozoriti, da prenos presežka DDV v več naslednjih davčnih obdobjih po tistem, v katerem je ta presežek nastal, ni nujno neskladen s členom 183, prvi odstavek, Direktive 2006/112 (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Enel Maritsa Iztok 3, točka 49). Toda ker zadevna nacionalna zakonodaja določa davčna obdobja od enega meseca do enega leta, lahko povzroči to, da nekateri davčni zavezanci zaradi ponovnega prenosa presežka povračila tega presežka ne pridobijo v razumnem roku.

56 Zato je treba ugotoviti, da Republika Madžarska

- s tem, da je določila, da morajo davčni zavezanci, katerih davčni obračun za katero koli davčno obdobje odraža presežek v smislu člena 183 Direktive 2006/112, ta presežek ali njegov del prenesti v naslednje davčno obdobje, če dobavitelju niso plačali celotnega zneska zadevne pridobitve, in

- ker so lahko zaradi te obveznosti nekateri davčni zavezanci, ki imajo pogosto „presežek“ v davčnem obračunu, ta presežek dolžni večkrat prenesti v naslednje davčno obdobje,

ni izpolnila svojih obveznosti iz te direktive.

Stroški

57 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Republiki Madžarski naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. Republika Madžarska

- s tem, da je določila, da morajo davčni zavezanci, katerih davčni obračun za katero koli davčno obdobje odraža presežek v smislu člena 183 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ta presežek ali njegov del prenesti v naslednje davčno obdobje, če dobavitelju niso plačali celotnega zneska zadevne pridobitve, in

- ker so lahko zaradi te obveznosti nekateri davčni zavezanci, ki imajo pogosto „presežek“ v davčnem obračunu, ta presežek dolžni večkrat prenesti v naslednje davčno obdobje,

ni izpolnila svojih obveznosti iz te direktive.

2. Republiki Madžarski se naloži plačilo stroškov.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.