

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

28 juli 2011 (*)

”Fördragsbrott – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdragsrätt – Närmare villkor för utövandet – Artikel 183 – Nationell lagstiftning enligt vilken återbetalning av överskjutande mervärdesskatt enbart beviljas om beloppet överstiger den ingående mervärdesskatt som uppkommit genom transaktioner för vilka betalning ännu inte har skett”

I mål C-274/10,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 1 juni 2010,

Europeiska kommissionen, företrädd av D. Triantafyllou, B. Simon och K. Talabér-Ritz, samtliga i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Ungern, företrädd av M. Fehér, K. Szíjjártó och G. Koós, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av K. Magony, szakértő,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász och T. von Danwitz (referent),

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 april 2011,

och efter att den 26 maj 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Ungern har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1)

– genom att ålägga beskattningsbara personer vilkas skattedeklaration för en viss beskattningsperiod uppvisar ett överskjutande belopp, i den mening som avses i artikel 183 i direktiv 2006/112, att helt eller delvis föra över det överskjutande beloppet till nästa beskattningsperiod om den beskattningsbara personen inte har betalat leverantören hela beloppet

för förvärvet i fråga, och

– på grund av att vissa beskattningsbara personer, vilkas skattedeklaration regelbundet uppvisar ett överskjutande belopp, till följd av denna skyldighet är tvungna att föra över det överskjutande beloppet till nästa beskattningsperiod mer än en gång.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

2 Artikel 62 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

"I detta direktiv avses med

1) *beskattningsgrundande händelse*: den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda,

2) *mervärdesskattens utkrävbarhet*: att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp."

3 I artikel 63 i detta direktiv föreskrivs att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

4 I artikel 66 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

"Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

a) Senast när fakturan utfärdas.

b) Senast vid mottagandet av betalningen.

..."

5 Artikel 90 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

"1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1."

6 Artikel 167 i direktiv 2006/112 återfinns i kapitel 1, som har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd". Detta kapitel återfinns i sin tur i avdelning X, som har rubriken "Avdrag". Artikel 167 har följande lydelse: "Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar."

7 Genom rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG (EUT L 189, s. 1), vilket ska införlivas senast den 31 december 2012, har artikel 167a införts i direktiv 2006/112. Punkt 1 i denna artikel har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får inom ramen för ett frivilligt system föreskriva att avdragsrätten för en beskattningsbar person vars mervärdesskatt endast blir utkrävbar i enlighet med artikel 66 b ska skjutas upp till dess att mervärdesskatten på de varor som levererats eller de tjänster som tillhandahållits till denne har betalats till dennes leverantör eller tillhandahållare.”

8 I artikel 168 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

9 Artikel 178 i direktiv 2006/112 återfinns i kapitel 4, som har rubriken ”Regler om utövande av avdragsrätten”. Detta kapitel återfinns i sin tur i avdelning X i nämnda direktiv. Nämnda artikel har följande lydelse:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

...”

10 I artikel 179 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

Medlemsstaterna får dock, vad beträffar beskattningsbara personer som utför sådana tillfälliga transaktioner som avses i artikel 12, kräva att avdragsrätten endast utövas vid tidpunkten för leveransen.”

11 Artikel 183 i direktiv 2006/112 har väsentligen samma lydelse som artikel 18.4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). I artikel 183 föreskrivs följande:

”Om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som skall betalas får medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de skall fastställa.

Om det överskjutande beloppet är ringa, får medlemsstaterna dock vägra att föra över det till nästa period eller att återbetala det.”

12 Artikel 184 i direktiv 2006/112 återfinns i kapitel 5, ”Justering av avdrag”, vilket i sin tur

återfinns i avdelning X i direktivet. I artikeln görs följande precisering:

"Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra."

13 Artikel 185 i samma kapitel har följande lydelse:

"1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering."

Den nationella lagstiftningen

14 I 55 § punkt 1 lag CXXVII från år 2007 om mervärdesskatt (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)) (nedan kallad lagen om mervärdesskatt) föreskrivs följande:

"Skatten blir utkrävbar vid tidpunkten för den händelse som, objektivt sett, innebär att den beskattningsgrundande transaktionen utförs (nedan kallad tidpunkten för utförandet)."

15 I 56 § lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande: "[D]en skatt som ska betalas ska fastställas vid tidpunkten för utförandet, såvida inte annat anges i denna lag".

16 I 119 § punkt 1 i samma lag föreskrivs följande:

"Såvida inte annat anges i denna lag ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den skatt som ska betalas, motsvarande den ingående mervärdesskatten, ska fastställas (artikel 120)."

17 I 131 § lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande:

"1. En beskattningsbar person som har registrerats för mervärdesskatt i landet får, från det totala skattebelopp som han är skyldig att betala för en viss beskattningsperiod, dra av den avdragsgilla ingående mervärdesskatt som uppkommit under samma beskattningsperiod eller under en eller flera tidigare perioder.

2. Om den skillnad som fastställts i enlighet med punkt 1 är negativ får en beskattningsbar person som har registrerats för mervärdesskatt i landet

a) under den följande beskattningsperioden behandla denna skillnad som en post som minskar det totala skattebelopp som enligt punkt 1 ska betalas för den aktuella beskattningsperioden, eller

b) hos statens skattemyndigheter ansöka om återbetalning av skillnaden under de villkor och enligt de bestämmelser som anges i 186 §."

18 I 186 § i lagen föreskrivs följande:

"1. Ansökan om återbetalning av beloppet motsvarande den negativa skillnad som fastställts i

enlighet med 131 § punkt 1 – med korrigeringar enligt punkt 2 – får göras tidigast från och med den förfallodag som fastställs i lag XCII från år 2003 [om beskattningssystemet (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény)] om

a) den beskattningsbara personen, registrerad för mervärdesskatt i landet, ansöker om sådan återbetalning vid skattemyndigheterna samtidigt som personen ger in sin deklaration enligt 184 §,

...

2. Om en beskattningsbar person som är registrerad för mervärdesskatt i landet vid tillämpning av förfarandet enligt punkt 1 a inte före den förfallodag som avses i punkt 1 betalar hela beloppet, inklusive mervärdesskatt, för den transaktion som utgör den rättsliga grunden för överföringen av skatten eller om dennes skuld inte på annat sätt upphör före den dagen, ska hela den avdragsgilla ingående skatten för denna transaktion avräknas från det belopp, och med högst det belopp, uttryckt i absolut värde, som utgörs av den negativa skillnad som fastställts i enlighet med 131 § punkt 1.

3. 131 § punkt 2 a ska tillämpas på det belopp som, med tillämpning av punkt 2, ska avräknas från det belopp, och med högst det belopp, uttryckt i absolut värde, som utgör den negativa skillnad som fastställts i enlighet med 131 § punkt 1. ...”

19 Det framgår av 37 § punkt 1 lag XCII från år 2003 om beskattningssystemet att ovannämnda förfallodag är den dag då fristen för att betala skatten löper ut. Bestämmelsen har följande lydelse:

”Skatten ska betalas den dag som anges i bilagan till lagen eller i själva lagen (förfallodag) ...”

20 Punkt 2 a i del I i bilaga II till denna lag har följande lydelse:

”En beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt ska betala det förfallna mervärdesskattebeloppet netto

– vid månatliga skattedeklarationer,

före den tjugonde dagen i den månad som följer på den aktuella månaden,

– vid kvartalsvisa skattedeklarationer,

före den tjugonde dagen i den månad som följer på kvartalet,

– vid årliga skattedeklarationer,

före den 25 februari det år som följer på beskattningsåret,

och kan ansöka om återbetalning från och med samma dag.”

Det administrativa förfarandet

21 Kommissionen ansåg att den nationella lagstiftningen stred mot direktiv 2006/112 i den mån som beskattningsbara personer enligt nämnda lagstiftning måste föra över överskjutande belopp, i den mening som avses i artikel 183 i direktiv 2006/112, till nästa beskattningsperiod om det överskjutande beloppet omfattar ingående mervärdesskatt som grundar sig på transaktioner för vilka den berörda beskattningsbara personen ännu inte har utgett ersättning. Kommissionen beslutade av denna anledning att inleda ett förfarande enligt artikel 226 EG och skickade en formell underrättelse till Republiken Ungern den 21 mars 2007.

22 Republiken Ungern besvarade den formella underrättelsen genom en skrivelse av den 30 maj 2007, i vilken den bestred att den hade åsidosatt unionsrätten.

23 Kommissionen ansåg även efter att ha mottagit detta svar att Republiken Ungern hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt direktiv 2006/112. Institutionen utfärdade därför den 8 oktober 2009 ett motiverat yttrande, i vilket den anmodade medlemsstaten att vidta nödvändiga åtgärder för att följa yttrandet inom två månader från mottagandet av detsamma.

24 Republiken Ungern svarade på det motiverade yttrandet genom en skrivelse av den 16 december 2009 och gjorde därvid gällande att unionsrätten inte hade åsidosatts. Kommissionen beslutade därför att väcka förevarande talan.

Talan

Parternas argument

25 Kommissionen har gjort gällande att 186 § punkt 2 lagen om mervärdesskatt strider mot unionsrätten, eftersom den innebär att den överskjutande delen av den ingående mervärdesskatt som får dras av från den utgående mervärdesskatten inte återbetalas om den ingående mervärdesskatten grundar sig på transaktioner för vilka ersättning, inklusive mervärdesskatt, ännu inte har utgetts.

26 Kommissionen har anfört att den utgående mervärdesskatten enligt artiklarna 62 och 63 i direktiv 2006/112 blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, oberoende av om ersättningen för den berörda transaktionen har betalats. Den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster är följaktligen tvungen att betala in mervärdesskatten till statskassan även om dennes kunder ännu inte har betalat för varorna eller tjänsterna före utgången av beskattningsperioden. Eftersom 186 § punkt 2 lagen om mervärdesskatt i en sådan situation hindrar kunden från att ansöka om återbetalning av den mervärdesskatt som motsvarar den aktuella transaktionen rubbas balansen i mervärdesskattesystemet.

27 Den omständigheten att återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt är utesluten innebär en börda för de berörda aktörerna. Eftersom statens betalning av den fordran som innehas av beskattningsbara personer som ansöker om återbetalning senareläggs, sjunker nämligen värdet på deras tillgångar tillfälligt, vilket bland annat leder till att deras likvida medel minskar.

28 Kommissionen har dessutom betonat den omständigheten att den berörda nationella lagstiftningen inte innehåller någon begränsning i tiden för överföringen av överskjutande mervärdesskatt. Detta innebär att den beskattningsbara personen kan bli tvungen att föra över en sådan överskjutande mervärdesskatt flera gånger. Av lydelsen i artikel 183 första stycket i direktiv 2006/112 framgår emellertid att ett överskjutande belopp ska återbetalas senast under den andra beskattningsperioden efter det att beloppet uppkom.

29 Kommissionen har även gjort gällande att det i nämnda artikel bara föreskrivs att medlemsstaterna får fastställa regler om förfarandet för återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt i syfte att dessa regler korrekt ska införas i de olika bestämmelser som gäller för det administrativa förfarandet. Artikeln medger däremot inte att återbetalningen begränsas genom materiella villkor. I den aktuella nationella lagstiftningen är det emellertid inte fråga om formella regler, utan om materiella begränsningar för återbetalning av mervärdesskatt.

30 Republiken Ungern anser att det villkor för att få återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som föreskrivs i 186 § punkt 2 lagen om mervärdesskatt, nämligen att ersättningen för den transaktion som gav upphov till den avdragsgilla mervärdesskatten ska ha betalats, varken strider mot principen om skatteneutralitet eller mot artikel 183 i direktiv 2006/112, vilken tydligt ger medlemsstaterna rätt att fastställa villkoren för återbetalning.

31 Medlemsstaten har gjort gällande att det senareläggande av återbetalningen av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som följer av 186 § punkt 2 lagen om mervärdesskatt inte innebär någon sådan börda för den beskattningsbara personen som strider mot principen om skatteneutralitet. Med "mervärdesskattebörda" ska nämligen förstås enbart den slutliga bördan. Därmed avses en situation i vilken den beskattningsbara personen måste bära mervärdesskatten utan rätt till avdrag. Mervärdesskatt som bärs tillfälligt är däremot enbart en börda med avseende på finansiering eller likviditet. Den påverkar bara tillfälligt den berörda aktörens finansiella situation och strider inte mot principen om skatteneutralitet. Republiken Ungern har härvid betonat att det gemensamma systemet för mervärdesskatt innehåller bestämmelser som innebär att de beskattningsbara personerna tillfälligt bär denna skatt.

32 Det aktuella villkoret för återbetalning innebär inte heller att den beskattningsbara personen löper någon finansiell risk, eftersom denne ännu inte har betalat sin skuld. I praktiken är det endast säljaren som bär denna börda, vilken följer av unionsbestämmelserna, särskilt artiklarna 62 och 63 i direktiv 2006/112. Med hänsyn till att denna börda är förenlig med principen om skatteneutralitet, kan den börda som den omtvistade nationella lagstiftningen har påstått medföra för förvärvaren av varorna eller mottagaren av tjänsterna inte anses vara otillåten.

33 Syftet med den nationella lagstiftningen är enligt Republiken Ungern att neutralisera den fördel som den annars skulle ha medfört för förvärvaren av varor eller mottagaren av tjänster, vilken i syfte att förbättra sin likviditet, till exempel för att betala sina leverantörer, hade kunnat dra fördel av att det beviljades återbetalning av mervärdesskatt hänförlig till transaktioner för vilka ersättning ännu inte hade utgetts och kanske aldrig skulle komma att utges. Kommissionens synsätt innebär däremot att staten beviljar de beskattningsbara personerna ett räntefritt lån ur budgeten, särskilt när beskattningsperioden är längre för leverantören än för förvärvaren.

34 I övrigt innebär kommissionens tolkning av principen om skatteneutralitet att det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt artikel 183 i direktiv 2006/112 begränsas på ett omotiverat sätt och att nämnda artikel förlorar sin mening.

35 Republiken Ungern har även gjort gällande att om en rimlig betalningsfrist fastställs för ersättningen för transaktionen äventyrar dess lagstiftning inte den beskattningsbara personens

möjlighet att återfå det totala mervärdesskattebeloppet genom kontant betalning inom rimlig tid. Domstolen har enligt medlemsstaten slagit fast att medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning såvitt avser fastställandet av den tid inom vilken återbetalning av den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten ska ske.

36 Vad beträffar den omständigheten att det inte finns någon begränsning i tiden för överföringen av den överskjutande mervärdesskatten till nästa beskattningsperiod har Republiken Ungern gjort gällande att det varken i artikeldelen eller i ingressen i direktiv 2006/112 anges att den överskjutande mervärdesskatten inte får föras över till nästa beskattningsperiod mer än en gång. Dessutom är det den beskattningsbara personen själv som avgör huruvida det villkor för återbetalning som uppställs i den omtvistade lagstiftningen ska uppfyllas.

Domstolens bedömning

37 Kommissionen har i sak förebrått Republiken Ungern för att ha överskridit gränserna för medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning enligt artikel 183 i direktiv 2006/112 genom att föreskriva att återbetalning är utesluten om den beskattningsbara personen ännu inte har betalat ersättningen, inklusive mervärdesskatt, för den transaktion som gav upphov till den avdragsgilla mervärdesskatten.

38 I nämnda artikel 183 föreskrivs att om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som ska betalas, får medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de ska fastställa.

39 Det framgår redan av artikelns lydelse, särskilt orden "enligt de villkor som de ska fastställa", att medlemsstaterna förfogar över ett handlingsutrymme när de fastställer de villkor som ska gälla vid återbetalning av den överskjutande mervärdesskatten (se dom av den 25 oktober 2001 i mål C?78/00, kommissionen mot Italien, REG 2001, s. I?8195, punkt 32, av den 10 juli 2008 i mål C?25/07, Sosnowska, REG 2008, s. I?5129, punkt 17, och av den 12 maj 2011 i mål C?107/10, Enel Maritsa Iztok 3, REU 2011, s. I?0000, punkterna 33 och 64).

40 Denna omständighet leder emellertid inte till slutsatsen att artikel 183 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de villkor som medlemsstaterna fastställer för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt är undantagna från all kontroll mot bakgrund av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2010 i mål C?472/08, Alstom Power Hydro, REU 2010, s. I?0000, punkt 15, och domen i det ovannämnda målet Enel Maritsa Iztok 3, punkt 28).

41 Det ska i själva verket prövas i vilken mån artikel 183 i direktiv 2006/112, tolkad utifrån sitt sammanhang och med hänsyn till de allmänna principer som styr mervärdesskatteområdet, innehåller specifika regler som medlemsstaterna ska iakta när de genomför rätten till återbetalning av överskjutande mervärdesskatt (se domen i det ovannämnda målet Enel Maritsa Iztok 3, punkt 30).

42 Det ska i detta hänseende för det första påpekas att det följer av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala, eller har betalat, för tillhandahållna varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Italien, punkt 28, Sosnowska, punkt 14, och Enel Maritsa Iztok 3, punkt 31).

43 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har betonat utgör avdragsrätten en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen som i princip inte kan begränsas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 6 juli 1995 i mål C?62/93, BP

Soupergaz, REG 1995, s. I?1883, punkt 18, av den 30 september 2010 i mål C?392/09, Uszodaépít?, REU 2010, s. I?0000, punkt 34, och domen i det ovannämnda målet Enel Maritsa Iztok 3, punkt 32).

44 För det andra ska det erinras om att själva avdragsrätten följer av artiklarna 167–172 i direktiv 2006/112, vilka återfinns i kapitlet ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”. Artiklarna 178–183 i direktivet behandlar enbart reglerna om utövande av avdragsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2001 i mål C?338/98, kommissionen mot Nederländerna, REG 2001, s. I?8265, punkt 71, och av den 29 april 2004 i mål C?152/02, Terra Baubedarf?Handel, REG 2004, s. I?5583, punkt 30).

45 Vad gäller möjligheten enligt artikel 183 i direktiv 2006/112 att föreskriva att överskjutande mervärdesskatt ska föras över till nästa beskattningsperiod eller återbetalas, har domstolen preciserat att de villkor som medlemsstaterna fastställer i detta hänseende inte får strida mot principen om skatteneutralitet genom att det föreskrivs att mervärdesskatten helt eller delvis ska belasta den beskattningsbara personen. Villkoren ska särskilt göra det möjligt för den beskattningsbara personen att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande mervärdesskatten. Detta innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på likvärdigt sätt. Det sätt på vilket återbetalningen verkställs får under inga omständigheter ge upphov till en finansiell risk för den beskattningsbara personen (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Italien, punkterna 33 och 34, Sosnowska, punkt 17, och Enel Maritsa Iztok 3, punkterna 33 och 64).

46 Såvitt avser, för det tredje, frågan om vilken betydelse som, inom det system som inrättats genom direktiv 2006/112, tillmäts frågan huruvida ersättning har utgetts för de transaktioner som har gett upphov till mervärdesskatten kan följande påpekas. I artikel 63 i nämnda direktiv föreskrivs att mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, det vill säga när transaktionen utförs, oberoende av om ersättning har utgetts för transaktionen. Leverantören av en vara eller den som tillhandahåller en tjänst ska alltså betala in mervärdesskatten till statskassan även om kunden ännu inte har betalat för den utförda transaktionen.

47 I artikel 167 i direktiv 2006/112 föreskrivs att avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, vilket den enligt ovannämnda artikel 63 alltså blir när transaktionen utförs, oberoende av om ersättning har utgetts för transaktionen i fråga. Dessutom föreskrivs det uttryckligen i artikel 168 a i direktivet att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avser inte bara mervärdesskatt som har betalats, utan även sådan som ska betalas. Det framgår också av lydelsen i artikel 179 i direktivet att avdragsrätten i princip utövas genom att den beskattningsbara personen från det totala mervärdesskattebelopp som ska betalas för en given beskattningsperiod subtraherar det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2008 i de förenade målen C?95/07 och C?96/07, Ecotrade, REG 2008, s. I?3457, punkt 41).

48 Härav följer att det system som inrättats genom direktiv 2006/112 innebär att mervärdesskattens utkrävbarhet och avdragsrättens inträde i princip är oberoende av om ersättningen, inklusive mervärdesskatt, för en transaktion har utgetts eller inte.

49 Denna bedömning vinner stöd i andra bestämmelser i direktiv 2006/112 enligt vilka den faktiska betalningen av ersättningen enbart får påverka mervärdesskattens utkrävbarhet eller rätten att dra av densamma under särskilda omständigheter som uttryckligen stadgas i direktivet.

50 Enligt artikel 66 b i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna exempelvis med avvikelse från artikel 63 i direktivet föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier

av beskattningsbara personer blir utkrävbar senast vid mottagandet av betalningen. Republiken Ungern har dock inte gjort gällande att medlemsstaten har använt sig av denna möjlighet.

51 I övrigt har artikel 66 b i direktiv 2006/112 kompletterats genom införandet av artikel 167a under år 2010, alltså efter det att talan väcktes i förevarande mål. Enligt denna artikel får medlemsstaterna inom ramen för ett frivilligt system föreskriva att avdragsrätten för en beskattningsbar person, vars mervärdesskatt endast blir utkrävbar i enlighet med artikel 66 b, ska skjutas upp till dess att mervärdesskatten på de varor som levererats eller de tjänster som tillhandahållits till denne har betalats till dennes leverantör eller tillhandahållare.

52 Det framgår av dessa bestämmelser i kombination att direktiv 2006/112 innebär att avdragsrättens inträde inte – utom i vissa särskilda fall som uttryckligen stadgats i direktivet – är beroende av villkoret att ersättningen för den transaktion som har gett upphov till mervärdesskatten redan är betald. Bortsett från ovannämnda särskilda fall existerar avdragsrätten oberoende av detta villkor. Att uppställa ett sådant villkor för återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt – vilken återbetalning således infaller efter avdragsrättens inträde – kan få samma verkningar på avdragsrätten som att tillämpa samma villkor vid avdragsrättens inträde. Detta kan därför äventyra avdragsrättens ändamålsenliga verkan.

53 Utgivande av ersättningen för den transaktion som gett upphov till mervärdesskatten kan följaktligen inte utgöra ett sådant villkor som medlemsstaterna enligt artikel 183 i direktiv 2006/112 får fastställa för återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt.

54 Det följer av det ovan anförda att artikel 183 i direktiv 2006/112 inte medger att medlemsstaterna gör utövandet av rätten till återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt beroende av att ersättningen för den berörda transaktionen har utgetts. Republiken Ungern har således överskridit gränserna för det handlingsutrymme som medlemsstaterna har enligt nämnda artikel 183 genom att utesluta återbetalning av överskjutande mervärdesskatt när ersättningen, inklusive mervärdesskatt, ännu inte har utgetts för den transaktion som gett upphov till den avdragsgilla mervärdesskatten.

55 Det ska dessutom påpekas att ett sådant uteslutande av återbetalning av överskjutande mervärdesskatt leder till att vissa beskattningsbara personer, vilkas skattedeklaration regelbundet innehåller ett överskjutande belopp, måste föra över det överskjutande beloppet till nästa beskattningsperiod mer än en gång. Det ska härvid erinras om att överföring av överskjutande mervärdesskatt till flera beskattningsperioder som följer på den beskattningsperiod under vilket det överskjutande beloppet uppkom inte nödvändigtvis är oförenlig med artikel 183 första stycket i direktiv 2006/112 (se domen i det ovannämnda målet Enel Maritsa Iztok 3, punkt 49). Eftersom beskattningsperioderna enligt den aktuella nationella lagstiftningen kan utgöras av perioder på mellan en månad och ett år, kan lagstiftningen emellertid leda till att vissa beskattningsbara personer till följd av den upprepade överföringen av den överskjutande skatten inte erhåller återbetalningen inom rimlig tid.

56 Det kan följaktligen konstateras att Republiken Ungern har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt direktiv 2006/112

– genom att ålägga beskattningsbara personer, vilkas skattedeklaration för en viss beskattningsperiod uppvisar ett överskjutande belopp, i den mening som avses i artikel 183 i nämnda direktiv, att helt eller delvis föra över det överskjutande beloppet till nästa beskattningsperiod om den beskattningsbara personen inte har betalat leverantören hela beloppet för förvärvet i fråga, och

– genom att vissa beskattningsbara personer, vilkas skattedeklaration regelbundet uppvisar

ett överskjutande belopp, till följd av denna skyldighet är tvungna att föra över det överskjutande beloppet till nästa beskattningsperiod mer än en gång.

Rättegångskostnader

57 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Ungern ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Ungern har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) Republiken Ungern har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

– **genom att ålägga beskattningsbara personer, vilkas skattedeklaration för en viss beskattningsperiod uppvisar ett överskjutande belopp, i den mening som avses i artikel 183 i nämnda direktiv, att helt eller delvis föra över det överskjutande beloppet till nästa beskattningsperiod om den beskattningsbara personen inte har betalat leverantören hela beloppet för förvärvet i fråga, och**

– **genom att vissa beskattningsbara personer, vilkas skattedeklaration regelbundet uppvisar ett överskjutande belopp, till följd av denna skyldighet är tvungna att föra över det överskjutande beloppet till nästa beskattningsperiod mer än en gång.**

2) Republiken Ungern ska ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.