

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

YVES'A BOTA

przedstawiona w dniu 26 maja 2011 r. (1)

Sprawa C-274/10

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Węgierskiej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Opodatkowanie – Podatek od wartości dodanej – Przepisy krajowe zezwalające na zwrot nadwyżki podatku VAT jedynie w zakresie, w jakim przekracza ona kwotę podatku z tytułu transakcji jeszcze nieopłaconych – Zasada neutralności podatkowej

1. Na mocy wspólnego systemu ustanowionego przez prawo Unii podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”) jest podatkiem od konsumpcji, pobieranym na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, który powinien w całości obciążać ostatecznego konsumenta.
2. Aby zapewnić, że podmioty gospodarcze pobierające ten podatek od swoich klientów równocześnie z pobraniem zapłaty za swe towary lub usługi nie będą ponosić jego ciążaru, wspólny system podatku VAT obejmuje mechanizm odliczania, który ma na celu zapewnienie „neutralności” podatku względem tych podmiotów.
3. Podmioty gospodarcze określone jako „podatnicy” mają więc prawo do odliczenia od podatku pobranego od swoich klientów, a następnie podlegającego zapłacie państwu członkowskiemu, podatku VAT zapłaconego przy nabyciu towarów i usług niezbędnych do wykonywania ich działalności gospodarczej.
4. Niniejsza skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego dotyczy przepisów wspólnego systemu podatku VAT mających zastosowanie w sytuacji, gdy uprawnienia do odliczenia przysługujące danemu podatnikowi przekraczają kwotę podatku, który jest od tego podatnika należny.
5. Zgodnie z art. 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE(2), w wypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę należnego podatku VAT, państwa członkowskie mogą, według ustalonych przez siebie zasad, albo dokonać jego zwrotu, albo przeniesić nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy.
6. Republika Węgierska jest zdania, że na mocy tego przepisu miała ona prawo ograniczyć zwrot do tej części podatku VAT, który został rzeczywiście rozliczony przez podatnika. Komisja

Europejska uważa, że przepis ten nie przyznaje takich kompetencji państwom członkowskim, wobec czego wniosek niniejszy skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

7. W niniejszej opinii przedstawiam powody, dla których jestem zdania, że skarga ta jest zasadna.

8. Uważam, że wbrew stanowisku zajętemu przez Komisję w jej pismach procesowych ograniczenie ustanowione w prawie wewnętrznym nie narusza zasady neutralności podatkowej, na której oparty jest wspólny system podatku VAT. Niemniej jednak wskazałam, że – jak podniosła również ta instytucja – art. 183 dyrektywy 2006/112 interpretowany w świetle innych przepisów tego aktu prawnego dotyczących prawa do odliczenia w sposób oczywisty ogranicza kompetencje państw członkowskich do alternatywy zwrotu nadwyżki albo jej przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, i to bez rozróżnienia pomiędzy rozliczonym a po prostu należnym podatkiem VAT.

9. Państwo członkowskie nie może zatem ograniczyć zwrotu nadwyżki podatku VAT do tej części, która została rzeczywiście rozliczona przez podatnika, bez przekraczania granic swobodnego uznania ustanowionych w dyrektywie 2006/112.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

10. Zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG(3) zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego, odpowiednio proporcjonalnego do ceny towarów i usług niezależnie od liczby transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji. Każda transakcja podlega opodatkowaniu podatkiem VAT obliczonym od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku VAT poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

11. Tytuł VI dyrektywy 2006/112 zatytułowany „Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność podatku” obejmuje między innymi następujące przepisy:

„Artykuł 62

Do celów niniejszej dyrektywy:

1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT;

2) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do wydania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony.

[...]

Artykuł 63

Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

Artykuł 65

W przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, VAT staje się

wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty.

Artykuł 66

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

- 1) nie później niż z datą wystawienia faktury;
- 2) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;
- 3) jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

[...].

12. Tytuł X dyrektywy 2006/112 dotyczy odliczeń. Rozdział 1 tego tytułu, zatytułowany „Źródło i zakres prawa do odliczenia”, obejmuje m.in. art. 167 i 168, które stanowi:

„Artykuł 167

Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

Artykuł 168

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

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

[...].

13. Rozdział 4 tytułu X dyrektywy 2006/112 dotyczy sposobów wykonywania prawa do odliczenia. Obejmuje on między innymi następujące artykuły:

„Artykuł 178

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

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

[...]

Artykuł 179

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

[...]

Artyku? 183

W przypadku, gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odlicze? przekracza kwot? VAT nale?nego, pa?stwa cz?onkowskie mog? dokona? zwrotu lub przenie?? nadwy?k? na nast?pny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e odmówi? zwrotu lub przeniesienia, je?li wysoko?? nadwy?ki jest nieznaczna”.

14. Rozdzia? 5 tytu?u X dyrektywy 2006/112 zatytu?owany jest „Korekta odlicze?”. Uj?te w nim art. 184 i 185 stanowi?:

„Artyku? 184

Wst?pne odliczenie podlega korekcie, je?eli jego kwota jest wy?sza lub ni?sza od kwoty odliczenia przys?uguj?cej podatnikowi.

Artyku? 185

1. Korekta jest dokonywana w szczeg?lno?ci, w przypadku, gdy po z?o?eniu deklaracji VAT nast?pi zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia, na przyk?ad w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obni?ek ceny.

2. W drodze odst?pstwa od ust. 1, korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w ca?oci lub cz??ciowo niezap?aconych, w przypadku nale?ycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzie?y w?asno?ci oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o ma?ej warto?ci i próbki, o których mowa w art. 16.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e wymaga? dokonania korekty w przypadku transakcji ca?kowicie lub cz??ciowo niezap?aconych oraz w przypadku kradzie?y”.

15. Obowi?zki podatników w zakresie zap?aty podatku VAT zosta?y uregulowane w tytule XI dyrektywy 2006/112, który obejmuje mi?dzy innymi nast?puj?ce artyku?y:

„Artyku? 206

Ka?dy podatnik zobowi?zany do zap?aty VAT musi zap?aci? kwot? netto VAT w momencie sk?adania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e ustali? inn? dat? p?atno?ci tej kwoty lub mog? wymaga? przedp?at.

[...]

Artyku? 250

Ka?dy podatnik sk?ada deklaracj? VAT zawieraj?c? wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty nale?nych odlicze? [...].

[...]

1. Deklaracja VAT składa się w terminie ustalonym przez państwa członkowskie.

Termin ten nie może być dłuższy niż dwa miesiące po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego.

2. Okres rozliczeniowy ustalany przez każde z państw członkowskich wynosi jeden, dwa lub trzy miesiące.

Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem, że nie będą one przekraczały jednego roku”.

B – Przepisy krajowe

16. Paragraf 55 ust. 1 Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény(4), stanowi:

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

17. Zgodnie z § 56 áfatörvény »[p]odatek należy stwierdzać się w chwili wystąpienia zdarzenia, o ile ustawa niniejsza nie stanowi inaczej”.

18. Paragraf 119 ust. 1 áfatörvény stanowi:

„O ile ustawa nie stanowi inaczej, prawo do odliczenia podatku powstaje z chwili powstania podatku należnego odpowiadającego podatkowi naliczonemu (§ 120)”.

19. Paragraf 131 áfatörvény stanowi:

„1. Podatnik zidentyfikowany dla potrzeb podatku VAT na terytorium kraju może odliczyć od całkowitej kwoty podatku, za jaką jest odpowiedzialny w okresie podatkowym, kwotę podatku naliczonego podlegającą odliczeniu, która powstała w tym samym okresie podatkowym lub podczas okresu lub okresów wcześniejszych.

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

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

b) zażądać zwrotu różnicy od organów podatkowych państwa na zasadach określonych w § 186”.

20. Paragraf 186 áfatörvény stanowi, jak następuje:

„1. Zwrot kwoty różnicy ujemnej określonej zgodnie z § 131 ust. 1, skorygowanej zgodnie z ust. 2, może być udzielony najwcześniej od chwili upływu terminu określonego w Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény(5), o ile:

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

[...]

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

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

[...]”.

21. Z § 37 ust. 1 2003. évi XCII. Törvény az adózás rendjéről (ustawy nr XCII z 2003 r. o zasadach opodatkowania) wynika, że upływ terminu odpowiada terminowi zapłaty podatku:

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

22. Zgodnie z załącznikiem II części I pkt 2 lit. a) tej ustawy:

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

- w wypadku miesięcznych zeznań podatkowych – przed 20. dniem miesiąca następującego po miesiącu bieżącym;
- w wypadku trzymiesięcznych zeznań podatkowych – przed 20. dniem miesiąca następującego po bieżącym okresie trzymiesięcznym;
- w wypadku rocznych zeznań podatkowych – przed dniem 25 lutego kolejnego roku podatkowego

i może być zwrotu od tego samego dnia”.

II – Przebieg postępowania i oddania stron

23. Komisja skierowała do Republiki Węgierskiej wezwanie do usunięcia uchybienia w dniu 21 marca 2007 r., a następnie uzasadniła opinię w dniu 8 października 2009 r., w których wyjaśniła temu państwu członkowskiemu powody, dla których jest zdania, że jego przepisy są sprzeczne z art. 183 dyrektywy 2006/112. Wezwała równocześnie wymienione państwo do podporządkowania się temu przepisowi.

24. Republika Węgierska nie zgadza się z tym twierdzeniem, nie zdołała jednak powstrzymać Komisji od złożenia w dniu 20 maja 2010 r. niniejszej skargi, w której Komisja poda, by Trybunał:

- stwierdził, że Republika Węgierska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy dyrektywy 2006/112;
- poprzez zobowiązanie podatników, których deklaracja podatkowa za dany okres podatkowy wykazuje „nadwyżkę” w rozumieniu art. 183 rzeczony dyrektywy, do przeniesienia tej „nadwyżki” lub jej części na kolejny okres podatkowy, jeżeli podatnik nie zapłacił dostawcy całej wartości

odnośnego nabycia,

- co powoduje, że w związku z tym obowiązkiem niektórzy podatnicy, w których deklaracji podatkowej regularnie znajduje się „nadwyżka”, mogą być zobowiązani do przeniesienia takiej nadwyżki więcej niż jeden raz na kolejny okres podatkowy;
- obciążenie Republiki Węgierskiej kosztami postępowania.

25. Republika Węgierska wniosła o oddalenie odwołania Komisji i obciążenie jej kosztami postępowania.

III – Argumenty stron

A – Komisja

26. Komisja podnosi, że § 186 ust. 2 áfatörvény wyłącza zwrot nadwyżki w zakresie, w jakim naliczony podatek VAT wynika z transakcji, w odniesieniu do których świadczenie wzajemne wraz z podatkiem VAT nie zostało jeszcze zapłacone, a obowiązek zapłaty nie wygasł w inny sposób. Komisja twierdzi, że takie ograniczenie jest niezgodne z prawem Unii.

27. Po pierwsze, zdaniem Komisji ograniczenie to jest niezgodne z zasadą neutralności podatkowej, tak jak została ona zinterpretowana i skonkretyzowana przez Trybunał. Tymczasem art. 183 dyrektywy 2006/112, a w szczególności słowa „w oparciu o ustalone przez siebie warunki” należy interpretować w świetle tej zasady, która jest zasadą przewodnią wspólnego systemu podatku VAT, zgodnie z którym mechanizm odliczenia ma na celu całkowite zdjęcie z przedsiębiorcy ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach wszystkich jego działań gospodarczych.

28. Komisja dodaje, że zgodnie z art. 62 i 63 wymienionej dyrektywy, należny podatek VAT staje się wymagalny z chwilą, gdy następuje dostawa towarów lub świadczenie usług, niezależnie od zapłaty świadczenia wzajemnego w ramach danej transakcji. Dostawca towarów lub usługodawca jest zobowiązany do zapłacenia podatku VAT na rzecz Skarbu Państwa, nawet jeżeli przed końcem okresu rozliczeniowego nie zapłacili mu jego kontrahenci. Biorąc pod uwagę, że w tego rodzaju sytuacji § 186 ust. 2 áfatörvény utrudnia klientowi domaganie się zwrotu podatku VAT odpowiadającego wymienionej transakcji, następuje wzbogacenie Skarbu Państwa a do zapłaty za tę transakcję, co prowadzi do naruszenia równowagi systemu podatku VAT.

29. Wyłączenie zwrotu nadwyżki podatku VAT podlegającego odliczeniu nakłada, zdaniem Komisji, ciężar na zainteresowane podmioty. Po pierwsze, opóźnienie w pokryciu przez państwo wierzytelności podatnika domagającego się zwrotu tymczasowo zmniejsza wartość towarów, którymi dysponuje ten podatnik, co redukuje jego możliwości zysku i jego aktywa, powiększając jego ryzyko gospodarcze. Po drugie, redukując aktywa, jakimi dysponuje nabywca towarów lub usługobiorca, brak zwrotu nadwyżki podatku VAT powiększa równocześnie ryzyko, że ten nabywca czy usługobiorca nie będzie mógł, albo będzie mógł, ale z opóźnieniem, zapłacić za towary lub usługi, które zostały mu dostarczone lub świadczone. A zatem wyłączenie to również powiększa ryzyko gospodarcze ponoszone przez dostawcę towarów lub usługodawcę i powoduje zmniejszenie prawdopodobieństwa, że przesłanka zwrotu ziszczy się.

30. Nawet jeżeli system podatku VAT ustanowiony na mocy dyrektywy 2006/112 nakłada różne ciężary na podatników, w szczególności obowiązek zapłaty podatku VAT należnego niezależnie od zapłaty świadczenia wzajemnego w ramach danej transakcji przez klienta, tak i zasada neutralności podatkowej zostaje wdrożona w ramach tego systemu z pewnymi zastrzeżeniami, to jednak zastrzeżenia te powinny być interpretowane w sposób zwalający.

Trybuna? w wyroku z dnia 25 pa?dziernika 2001 r. w sprawie Komisja przeciwko W?ochom(6) mia? orzec, ?e pa?stwa cz?onkowskie nie mog? ustala? zasad zwrotu nadwy?ki podatku VAT w taki sposób, aby podatnik ponosi? w ca?o?ci lub w cz??ci ci??ar podatku VAT.

31. Zdaniem Komisji art. 183 dyrektywy 2006/112 stanowi wy??cznie, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? okre?la? regu?y proceduralne dotycz?ce tego zwrotu, tak by regu?y te wpisywa?y si? prawid?owo w ramy przepisów post?powania administracyjnego. Artyku? ten nie pozwala jednak ogranicza? tego zwrotu za pomoc? przes?anek materialnoprawnych. Tego rodzaju ograniczenie jest niezgodne z celem tego artyku?u, prowadzi?oby do nieuzasadnionych ró?nic w przepisach poszczególnych pa?stw cz?onkowskich i narusza?oby zasad? neutralno?ci podatkowej. Tymczasem sporne przepisy krajowe nie ustanawiaj? regu? formalnoprawnych, lecz wprowadzaj? ograniczenia materialnoprawne w zakresie zwrotu podatku VAT.

32. Po drugie, Komisja twierdzi, ?e sporne przepisy krajowe s? tak?e niezgodne z art. 183 dyrektywy 2006/112, gdy? nie zawieraj? ?adnego ograniczenia czasowego w zakresie przeniesienia nadwy?ki na kolejny okres rozliczeniowy.

33. Z brzmienia tego przepisu ma wynika?, ?e nadwy?ka powinna zosta? zwrócona najpó?niej w drugim okresie rozliczeniowym po jej powstaniu. Tymczasem zgodnie ze spornymi przepisami krajowymi mo?liwe jest, ?e podatnik b?dzie musia? przenosi? wiele razy nadwy?k? podatku VAT, w szczególno?ci w sytuacji gdy chodzi o podatnika dokonuj?cego transakcji, w wypadku których kwota naliczonego podatku VAT podlegaj?cego odliczeniu regularnie przekracza kwot? nale?nego podatku VAT. Dotyczy to w szczególno?ci podatników prowadz?cych dzia?alno?? eksportow? na mocy art. 146 ust. 1 lit. a) i art. 169 lit. b) dyrektywy 2006/112.

34. Ponadto sporne przepisy krajowe nie gwarantuj?, ?e podatnik rzeczywi?cie odzyska nadwy?k? podatku VAT. W wypadku gdy podatnik zako?czy dzia?alno?? z powodu niewyp?acalno?ci, nie p?ac?c za wszystkie nabyte towary i us?ugi, nadwy?ka podatku VAT odpowiadaj?ca nieop?aconym towarom i us?ugom pozostanie ostatecznie w r?kach pa?stwa.

B – *Republika W?gierska*

35. Republika W?gierska jest zdania, ?e przes?anka okre?lona w jej przepisach, zgodnie z któr? jedynie rzeczywicie zap?acony podatek mo?e by? przedmiotem zwrotu, nie narusza ani zasady neutralno?ci podatkowej, ani te? art. 183 dyrektywy 2006/112, który to artyku? w sposób oczywisty przyznaje pa?stwom cz?onkowskim kompetencj? do okre?lenia przes?anek zwrotu.

36. Po pierwsze, Republika W?gierska twierdzi, ?e przes?anka ta nie stanowi niezgodnego z zasad? neutralno?ci podatkowej ci??aru dla podatnika.

37. Poj?cie obci??enia podatkiem VAT nale?y bowiem rozumie? jako obci??enie definitywne, to jest sytuacj?, w której podatnik musi ponie?? ci??ar tego podatku bez prawa do odliczenia. Okoliczno??, ?e podatnik musi ponie?? ci??ar podatku VAT tymczasowo, stanowi jedynie ci??ar finansowy lub bud?etowy, który wp?ywa jedynie tymczasowo na sytuacj? finansow? zainteresowanego podmiotu i nie jest niezgodny z zasad? neutralno?ci podatkowej.

38. Republika W?gierska podkre?la w tym wzgl?dzie, ?e wspólny system podatku VAT, przewiduj?c w art. 62 i 63 dyrektywy 2006/112, ?e podatek VAT jest wymagalny po dokonaniu transakcji niezale?nie od zap?aty ?wiadczenia wzajemnego, czy te? ?e zwrot nadwy?ki podatku VAT naliczonego podlegaj?cego odliczeniu mo?e mie? miejsce najwcze?niej po zako?czeniu danego okresu rozliczeniowego, nak?ada na podatników tymczasowo ci??ar tego podatku.

39. W konsekwencji sporna przes?anka okre?la jedynie chwil?, w której b?dzie mo?liwy zwrot,

nie podważać go jednak.

40. Ponadto przesądka ta nie nakłada bynajmniej ryzyka finansowego na podatnika, zważywszy na fakt, że nie zapłaci on jeszcze swego długu. W rzeczywistości ciżar ponosi jedynie sprzedawca, ale to wynika z przepisów Unii, a w szczególności z art. 62 i 63 dyrektywy 2006/112. Ciżar ten jest zgodny z zasadą neutralności podatkowej, a rzekome obciążenie wynikające dla nabywcy towarów czy usługobiorcy ze spornych przepisów krajowych nie może zostać uznane za niedopuszczalne.

41. Zasady płatności określone w § 186 ust. 2 áfatörvény, dotyczące zwrotu nadwyżki podatku VAT, mają na celu zneutralizowanie korzyści, jaką odnosi nabywca towarów lub usługobiorca, który w braku takiej przesądki mógłby płacić swoim dostawcom lub usługodawcom dzięki podatkowi zwróconemu przez państwo i znalazłby się w korzystniejszej sytuacji niż podatnik, który zapłacił swym dostawcom lub usługodawcom przed uzyskaniem zwrotu nadwyżki podatku VAT. Natomiast według koncepcji Komisji państwo miałoby ponosić początkowo ciżar długu podatkowego wynikający z transakcji, a następnie udzielać bezpłatnej pomocy podatnikom, w szczególności w sytuacji gdy okres rozliczeniowy usługodawcy jest dłuższy niż okres rozliczeniowy usługobiorcy.

42. Paragraf 186 ust. 2 áfatörvény ma na celu uniknięcie sytuacji, w której podatnik może korzystać z możliwości uzyskania zwrotu podatku obciążającego transakcję, którego nie zapłaci, albo którego nigdy by nie zapłacił, a to w celu poprawienia swojej sytuacji budżetowej. Jeżeli dostawca towaru lub usługodawca nie zapłaci podatku VAT, któremu podlega, czy to dlatego że zgłosił go w innym okresie rozliczeniowym, czy też dlatego że bardziej ogólnie nie będzie w stanie zapłacić w terminie ciżar na nim podatku, prawo do zwrotu przysługujące nabywcy byłoby w rzeczywistości pomocą od państwa, obciążając budżet państwa.

43. Po drugie, Republika Węgierska twierdzi, że zaproponowana przez Komisję wykładnia zasady neutralności podatkowej w sposób bezzasadny ogranicza zakres swobodnego uznania przyznany państwom członkowskim na mocy art. 183 dyrektywy 2006/112. Zdaniem tego państwa członkowskiego stwierdzenie, że wszelkie przepisy dotyczące podatku VAT, wpływające w jakiś sposób na sytuację finansową lub budżetową przedsiębiorstw albo na ich decyzje gospodarcze, naruszają zasadę neutralności podatkowej, prowadzi do pozbawienia art. 183 dyrektywy 2006/112 jego sensu.

44. Ponadto Republika Węgierska twierdzi, że jej przepisów nie można porównywać do przepisów rozpatrywanych przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, ponieważ przepisy węgierskie nie podważają możliwości odzyskania przez podatnika całości podatku VAT poprzez zapłatę pieniędzy dokonaną w różnym terminie, o ile różny termin został ustalony dla zapłaty za transakcję. Ponadto poprzez użycie w pkt 34 tego wyroku określenia „w różnym terminie” Trybunał uznał, że państwom członkowskim przysuguje pewna swoboda w zakresie ustalania terminu zwrotu. W konsekwencji krajowe przepisy o zwrocie mogły z pewnością stanowić, że podatnik musi tymczasowo ponieść ciżar pokrycia podatku, przy czym nie prowadzi to do naruszenia zasady neutralności podatkowej.

45. Jeżeli chodzi o brak ograniczenia czasowego w zakresie przenoszenia nadwyżki podatku VAT na kolejny okres rozliczeniowy, Republika Węgierska twierdzi, że ani z brzmienia przepisów, ani z brzmienia motywów dyrektywy 2006/112 nie wynika, by nadwyżka podatku VAT mogła być przenoszona tylko raz.

46. Ponadto ziszczenie się przesądki ustanowionej w spornych przepisach krajowych dla potrzeb uzyskania zwrotu podatku uzależnione jest od własnej decyzji zainteresowanego

podatnika. Z chwilą gdy zapłaci on za towary lub usługi, kwestia przeniesienia na kolejny okres rozliczeniowy nie będzie już aktualna.

47. Na koniec Republika Węgierska podkreśla, że w praktyce gospodarczej odroczenie płatności na okres 90–120 dni może być uznane za normalne. W tych okolicznościach powtarzające się przesuwanie zwrotu może mieć wpływ jedynie na podatników składających zeznanie comiesięczne. Podatnicy składający zeznanie trzymiesięczne prawdopodobnie bowiem już zapłacili, w następnym okresie rozliczeniowym, cenę wraz z podatkiem VAT obciążającym transakcje znajdujące się wyżej w zakresie gospodarczym, tak iż zwrot nie będzie już wykluczony na mocy § 186 ust. 2 áfatörvény.

IV – Moja ocena

48. Komisja domaga się, by Trybunał stwierdził, że węgierskie przepisy ustawowe naruszają dyrektywę 2006/112 z tego względu, że po pierwsze zwrot nadwyżki podatku VAT jest uzależniony od spełnienia przesłanki rzeczywistego rozliczenia tego podatku, a po drugie że ze względu na to przesłankę zwrot nadwyżki odpowiadającej nierozliczonej jeszcze części podatku VAT może być przenoszony nieokrełoną ilość razy, a nie tylko na kolejny okres rozliczeniowy.

49. Na wstępie należy zauważyć, że drugi zarzut podniesiony przez Komisję jest tylko konsekwencją zastosowania przesłanki wprowadzonej na mocy spornych przepisów węgierskich, których dotyczy zarzut pierwszy. Zgodność z prawem przeniesienia zwrotu nierozliczonej części podatku VAT a do chwili, gdy zostanie on zapłacony przez podatnika, a więc w pewnych wypadkach poza kolejny okres rozliczeniowy, zależy zatem od zgodności z prawem Unii przesłanki ustanowionej przez Republikę Węgierską, zgodnie z którą zwrot może nastąpić tylko w odniesieniu do rozliczonego podatku VAT.

50. W konsekwencji kwestia, jak należy rozstrzygnąć w ramach niniejszej skargi, dotyczy tego, czy państwo członkowskie ma prawo ograniczyć zwrot nadwyżki podatku VAT do tej jego części, która została już przez podatnika rozliczona.

51. Republika Węgierska twierdzi, że prawo do ustanowienia tego rodzaju przesłanki wynika z art. 183 dyrektywy 2006/112, który stanowi, że w wypadku nadwyżki podatku VAT państwa członkowskie mogą dokonać jej zwrotu lub przenieść ją na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

52. Należy zatem ustalić, czy fragment „w oparciu o ustalone przez siebie warunki”, zawarty w art. 183 dyrektywy 2006/112 przyznaje państwu członkowskiemu prawo do ograniczenia zwrotu nadwyżki podatku VAT do części podatku rozliczonej przez podatnika.

53. Komisja twierdzi, że przepis ten nie pozwala państwu członkowskiemu na ustanowienie tego rodzaju przesłanki, gdyż byliby to po pierwsze niezgodne z zasadą neutralności wspólnego systemu podatku VAT w odniesieniu do podatników, a po drugie byliby to niezgodne z sensem i zakresem tego przepisu.

54. Nie przekonują mnie argumenty Komisji oparte o zasadę neutralności podatkowej. Natomiast zgadzam się z jej stanowiskiem, gdy chodzi o sens i zakres art. 183 dyrektywy 2006/112.

A – Zasada neutralności podatkowej

55. Wbrew twierdzeniom Komisji nie sądzę, by ograniczenie zwrotu nadwyżki podatku VAT do części rozliczonej przez podatnika było naprawdę sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT,

która – jak przypomina?a ta instytucja – stanowi przewodni? i nieod??czn? zasad? wspólnego systemu podatku VAT(7).

56. Zasada ta ma dwojak? tre??. Po pierwsze, wymaga ona, by podmioty gospodarcze, które znajduj? si? w porównywalnym po?o?eniu, jak równie? podobne towary i us?ugi, które konkuruj? ze sob?, by?y traktowane identycznie w zakresie podatku VAT, tak aby unikn?? wszelkich znieksztac?ce? konkurencji. Pod tym wzgl?dem zasada neutralno?ci podatkowej stanowi wyraz ogólnej zasady równego traktowania w dziedzinie podatku VAT(8).

57. Po drugie, z zasady neutralno?ci podatkowej wynika, ?e podatnik powinien zosta? ca?kowicie zwolniony z ci??aru podatku VAT, który obci??a towary i us?ugi nabyte przez podatnika w ramach wykonywania przez niego dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu(9). Zasada ta zostaje wdro?ona w ramach wspólnego systemu podatku VAT poprzez system odlicze?, których zakres by? przedmiotem wyk?adni zgodnej z t? zasad?.

58. Zgodnie z orzecznictwem zasada neutralno?ci podatkowej, po pierwsze, stoi na przeszkodzie temu, by system odlicze? skutkowa? tym, by kwota podatku VAT, co do której podatnik zosta? uznany za odpowiedzialnego wobec administracji, przekracza?a kwot? podatku, który odzyska? albo który jest mu nale?ny od klientów(10). Po drugie, stoi ona na przeszkodzie tak?e przepisowi krajowemu, który przerzuca na podatnika koszt podatku VAT, który poniós? w ramach swojej dzia?alno?ci gospodarczej, nie daj?c podatnikowi mo?liwo?ci odliczenia(11). Innymi s?owami, zasada neutralno?ci podatkowej wymaga, by przepisy dotycz?ce odlicze? pozwala?y ca?kowicie zniwelowa? podatek, jaki podatnik zap?aci? w charakterze podatku naliczonego dla potrzeb wytworzenia towarów lub us?ug podlegaj?cych opodatkowaniu. Chodzi o to, aby unikn?? sytuacji, w której w ostatecznym rozrachunku podatnik mia?by ponie?? pozosta?? cz??? podatku.

59. Niemniej jednak w orzecznictwie brak jest precedensu, w którym Trybuna? orzek?by, i? zasada neutralno?ci podatkowej stoi na przeszkodzie temu, by podatnik zap?aci? podatek VAT w formie zaliczki, a tym samym tymczasowo poniós? ci??ar bud?etowy, jaki wi??e si? z tak? zaliczk?.

60. Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko W?ochom, na który powo?a?a si? Komisja, nie pozwala moim zdaniem na wyci?gni?cie wniosku o istnieniu takiej zasady. W tej sprawie Trybuna? bowiem analizowa? przepisy pa?stwa cz?onkowskiego, zgodnie z którymi zwrot nadwy?ki podatku VAT, z którego korzysta?a pewna liczba podatników w 1992 r., powinien nast?pi? poprzez wydanie obligacji pa?stwowych, emitowanych od dnia 1 stycznia 1994 r., z terminem zapadalno?ci ustalonym na 5 lub 10 lat od daty emisji.

61. W takim w?a?nie kontek?cie Trybuna? orzek?, ?e je?eli pa?stwa cz?onkowskie dysponuj? okre?lon? swobod? decyzyjn? w zakresie ustanawiania zasad zwrotu nadwy?ki podatku VAT(12), zasady przez nie ustalane nie mog? narusza? zasady neutralno?ci podatkowej i przerzuca? na podatnika, w ca?o?ci lub cz??ci, ci??aru podatku VAT, natomiast musz? pozwala? podatnikowi na odzyskanie ca?o?ci wierzytelno?ci wynikaj?cej z nadwy?ki podatku VAT na odpowiednich zasadach. Trybuna? wywiód? st?d, ?e zasada ta oznacza, i? zwrot powinien nast?pi? w rozs?dnym terminie poprzez p?atno?? pieni??n? lub w sposób równowa?ny, a w ka?dym razie przyj?ty sposób zwrotu nie mo?e nak?ada? na podatnika ?adnego ryzyka finansowego(13).

62. A zatem w wy?ej wymienionym wyroku w sprawie Komisja przeciwko W?ochom Trybuna? po prostu negatywnie oceni? sposoby zwrotu w stanie faktycznym tamtej sprawy z tego wzgl?du, i? nie stanowi?y one p?atno?ci pieni??nej w rozs?dnym terminie(14).

63. Ponadto z analizy ogólnej systematyki wspólnego systemu podatku VAT wynika, jak

podkreśla to rzekł węgierski, że system ten nakłada na podatnika obowiązek zapłacenia zaliczki na poczet tego podatku nie tylko w odniesieniu do podatku, który obciąża towary i usługi nabywane przez podatnika dla potrzeb wykonywania działalności podlegającej opodatkowaniu, ale także w pewnym zakresie w odniesieniu do podatku, za który podatnik jest odpowiedzialny wobec Skarbu Państwa.

64. Jak bowiem wskazałem, na mocy wspólnego systemu podatku VAT podatek ten jest pobierany na każdym etapie obiegu produkcyjnego i dystrybucyjnego, tak i podatnik powinien co do zasady zapłacić go na rzecz swoich dostawców, a następnie odliczyć go od podatku, jaki powinien zapłacić na rzecz Skarbu Państwa.

65. Podobnie na mocy art. 63, 206 i 250 dyrektywy 2006/112 podatnik jest odpowiedzialny przy składaniu każdego zeznania podatkowego z zakresu podatku VAT nie tylko za podatek, który rzeczywiście pobrał od swoich klientów, ale także za podatek, który jest należny od klientów z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług, które już zostały dostarczone lub wykonane. Zgodnie bowiem z art. 63 dyrektywy podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

66. W zakresie, w jakim w większości przypadków dług podatników na rzecz Skarbu Państwa przekracza kwotę ich uprawnienie do odliczenia, podatnicy mogą być więc zobowiązani do poniesienia ciężaru budżetowego odpowiadającego części podatku VAT, który stał się wymagalny, a który jeszcze nie został zapłacony przez klientów.

67. Ponadto jeżeli na mocy opcji przewidzianej w art. 183 dyrektywy 2006/112 państwo członkowskie postanowi przenosić nadwyżkę podatku VAT na kolejny okres rozliczeniowy, którego długość zgodnie z art. 252 tej dyrektywy może wynosić nawet rok, podatnik musi oczekiwać przez cały ten czas na zwrot nie tylko podatku, za który jest odpowiedzialny, ale także podatku już rozliczonego.

68. W takiej sytuacji podatnik musi zapłacić podatek VAT zaliczkowo i ponieść ciężar budżetowy, jaki wynika z zaliczki, a także w zależności od długości okresu rozliczeniowego ustalonego przez państwo członkowskie uciążliwość tego ciężaru dla finansów podatnika może być większa niż wynikająca z przepisów węgierskich, które przewidują zwrot bez przeniesienia w wypadku podatku już rozliczonego.

69. Komisja wreszcie podkreśla, że gdyby podatnik miał zakończyć działalność z powodu niewypłacalności bez zapłacenia za wszystkie nabyte przez siebie towary i usługi, pozostała część podatku VAT odpowiadająca niezapłaconym towarom i usługom pozostałaby ostatecznie w rękach państwa.

70. Nie sądzę, by taki skutek był niezgodny z zasadą neutralności podatkowej. Zasada ta nie zakazuje państwu wzbogacać się, ale zakazuje sytuacji, w której podatek VAT poniesiony przez podatnika jako podatek naliczony z tytułu wykonywania przez niego działalności podlegającej opodatkowaniu ostatecznie tego podatnika obciąża. Tymczasem nie ma to miejsca w sytuacji, w której podatnik nie rozliczy się z podatku VAT.

71. W wypadku niewypłacalności podatnika szkody ponoszą przede wszystkim jego dostawcy lub usługodawcy, którzy w ramach wspólnego systemu podatku VAT zobowiązani są zapłacić na rzecz państwa wymagalny podatek, nawet jeżeli nie otrzymali jego wpłaty. Niemniej jednak okoliczności, że dostawca lub usługodawca podatnika, który zakończył swoją działalność z powodu niewypłacalności, jest dłużnikiem Skarbu Państwa w zakresie podatku, którego nie będzie mógł odzyskać, wynika z zastosowania wspólnego systemu podatku VAT, a w szczególności art. 63, 206 i 250 dyrektywy 2006/112. Ponadto taki właśnie przypadek jest

wyrażenie przewidziany w art. 185 dyrektywy 2006/112, który dotyczy możliwości dokonywania przez państwo członkowskie korekt w wypadku transakcji całkowicie lub częściowo nieopodatkowanych.

72. W świetle ogółu powyższych rozważań mam więc trudność z przyłączeniem się do stanowiska Komisji, zgodnie z którym przepisy węgierskie są niezgodne z zasadą neutralności podatkowej, ponieważ zobowiązuje podatnika do zapłacenia zaliczki na poczet podatku naliczonego.

73. Jak zostanie to ukazane w drugiej części mojej analizy, według mnie przepisy dyrektywy 2006/112 dotyczące zwrotu nadwyżki podatku VAT z pewnością nie pozwalają Republice Węgierskiej na wprowadzenie spornej przesłanki.

74. Tymczasem to nie konkretne zasady stosowania prawa do odliczenia powinny rozstrzygać o doniosłych implikacjach zasady neutralności podatkowej. Wręcz przeciwnie, zasada ta powinna stanowić wskazówkę interpretacyjną stosowaną w wypadku, gdy przepisy dyrektywy 2006/112 danej kwestii nie regulują lub regulują ją w sposób niewystarczający.

75. Moim zdaniem w niniejszej sprawie sporne przepisy nie są niezgodne z zasadą neutralności podatkowej, ale są niezgodne z przepisami dyrektywy 2006/112, a w szczególności jej art. 183.

B – Znaczenie i zakres art. 183 dyrektywy 2006/112

76. Argumentacja Republiki Węgierskiej, której zdaniem art. 183 dyrektywy 2006/112 zezwala jej na wprowadzenie spornego wymogu, moim zdaniem jest niezgodna przede wszystkim z brzmieniem tego przepisu. Przypominam, że art. 183 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowi: „W przypadku, gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przeniesienia nadwyżki na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki”.

77. Analiza tego przepisu prowadzi do wniosku, że pozwala on państwom członkowskim na dwie możliwości, to jest na przeniesienie nadwyżki na kolejny okres rozliczeniowy lub na jej zwrot zgodnie z zasadami, które państwo to ustali.

78. Podkreślam, po pierwsze, że zwrot „w oparciu o ustalone przez siebie warunki” dotyczy jedynie zasad zwrotu, a nie określenia kwoty odliczeń. Analizę tę potwierdzają także języki, w których sformułowany był art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy, którego brzmienie przejęł art. 183 dyrektywy 2006/112(15).

79. Zasady, które państwa członkowskie mają za zadanie ustalić, w świetle brzmienia art. 183 dyrektywy 2006/112 dotyczą jedynie praktycznych zasad zwrotu nadwyżki, a nie określenia jego wysokości. Zasady te mogą dotyczyć przykładowo terminu, w jakim administracja podatkowa ma dokonać zwrotu(16), czy też środków zapobiegania niebezpieczeństwu oszustw(17), albo wreszcie terminu przedawnienia(18).

80. Tymczasem wyrażenie „w oparciu o ustalone przez siebie warunki” jedynie z trudem daje się interpretować w ten sposób, że pozwala państwom członkowskim na dodanie trzeciej możliwości w stosunku do alternatywy przewidzianej w art. 183 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, która polega na zwracaniu jedynie podatku VAT rzeczywiście rozliczonego.

81. Powyższa analiza znajduje potwierdzenie w różnych innych przepisach dyrektywy 2006/112.

82. Potwierdzeniem tej analizy jest brzmienie art. 183 akapit drugi dyrektywy 2006/112. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeżeli wysokość nadwyżki jest nieznaczna. Z przepisu tego można wywnioskować a contrario, że ustawodawca wspólnotowy nie zamierza udzielić państwom członkowskim kompetencji do ograniczania zwrotu podatku VAT jedynie do podatku już rozliczonego.

83. Jak zostało to już wskazane, art. 183 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 obejmuje bowiem wypadki, w których kwota odliczeń przekracza kwotę podatku VAT, przy czym przepis ten nie przewiduje, by te uprawnienia do zwrotu miały być odejmowane od wymagalnego, ale jeszcze nierozliczonego podatku VAT. Tymczasem w art. 168 dyrektywy 2006/112 wyraźnie przewidziano, że prawo do odliczenia przez podatnika podatku naliczonego dotyczy nie tylko podatku rozliczonego, ale także podatku, który powinien zostać zapłacony.

84. Kolejnym potwierdzeniem powyższej analizy są przepisy dyrektywy 2006/112 regulujące szczegółowo korektę odliczeń. W szczególności art. 185 dyrektywy 2006/112 dotyczy dokładnie sytuacji, w której transakcje nie zostały opłacone w całości lub w części.

85. To odwołanie do nieopłaconych transakcji w wymienionym art. 185, podczas gdy w art. 183 dyrektywy 2006/112 nie czyni się żadnych zastrzeżeń, gdy chodzi o takie transakcje, potwierdza dodatkowo a contrario, że ustawodawca wspólnotowy nie zamierza zezwolić państwom członkowskim na wykluczanie zwrotu podatku, w sytuacji gdy nie został on rzeczywiście rozliczony.

86. Z pewnością wykładnia taka może mieć skutek, jak podniosła to Republika Węgierska, że państwo członkowskie będzie zobowiązane bezpłatnie zasilić budżet podatnika, w sytuacji gdy jego prawa do odliczeń oparte są na podatku, którego jeszcze nie zapłacił. Konsekwencja ta może wydawać się nielogiczna z punktu widzenia zasady, zgodnie z którą podatnicy odpowiadają wobec Skarbu Państwa za podatek VAT zwyczajnie wymagalny, co może zmuszać podmioty gospodarcze do płaconia zaliczek tytułem podatku VAT, którego jeszcze nie otrzymali od swoich kontrahentów.

87. Wykładnia ta może także prowadzić do powstania nierówności pomiędzy podmiotami gospodarczymi w zależności od ich zdolności do otrzymywania terminów zapłaty od swoich dostawców towarów lub usługodawców, a to może zależeć od ich siły gospodarczej.

88. Niemniej jednak nie sądzę, by argumenty Republiki Węgierskiej uzasadniały przyjęcie innej wykładni art. 183 dyrektywy 2006/112.

89. Trybunał orzekł już bowiem, że państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania wspólnego systemu podatku VAT, nawet jeżeli są zdania, że system ten można udoskonalić. Jak wynika bowiem z pkt 55 i 56 wyroku z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom(19), nawet jeżeli wykładnia zaproponowana przez pewne państwa członkowskie pozwalałaby na lepsze przestrzeganie określonych celów, którym służy szósta dyrektywa, takich jak neutralność podatkowa, państwa członkowskie nie mogą odejść od stosowania przewidzianych w niej w sposób wyraźny przepisów(20).

90. Dlatego właśnie nie jestem zdania, że Komisja słusznie podnosi, iż art. 183 dyrektywy 2006/112 nie zezwala państwu członkowskiemu na ograniczenie zwrotu nadwyżki podatku VAT do kwoty podatku rzeczywiście rozliczonego. W konsekwencji proponuję Trybunałowi, by orzekł,

90. niniejsza skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa czonkowskiego jest zasadna.

91. Jeżeli Trybunał podzieli moje stanowisko, Republika Węgierska powinna ponieść koszty niniejszego postępowania, a to na mocy art. 69 § 2 regulaminu Trybunału.

V – Wnioski

92. W świetle powyższych uwag proponuję, aby Trybunał:

- uznać niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia za zasadną w zakresie, w jakim Komisja Europejska zarzuciła Republice Węgierskiej uchybienie zobowiązaniom, jakie ciężej na niej na mocy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w ten sposób że:

- zobowiązuje podatników, w których zeznaniu podatkowym występuje „nadwyżka” w rozumieniu art. 183 dyrektywy 2006/112 w danym okresie rozliczeniowym, do przeniesienia wymienionej nadwyżki w całości lub w części na kolejny okres rozliczeniowy, jeżeli nie zapłacili oni w całości ceny lub wynagrodzenia na rzecz podmiotu, który dostarczył im towary lub świadczył na ich rzecz usługi;

- ze względu na wymieniony obowiązek niektórzy podatnicy, którzy w zeznaniach podatkowych systematycznie wykazują „nadwyżki”, zmuszeni są przenosić wielokrotnie takie nadwyżki na kolejne okresy rozliczeniowe;

- obciążyć Republikę Węgierską kosztami postępowania.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

3 – Dyrektywa z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, s. 1301).

4 – Węgierskiej ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku VAT (zwanej dalej „áfatörvény”).

5 – Ustawie nr XCII z 2003 r. [o zasadach opodatkowania].

6 – Sprawa C-78/00, Rec. s. I-8195.

7 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie C-302/07 J D Wetherspoon, Zb.Orz. s. I-1467, pkt 34, 57; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Dankowski, Zb.Orz. s. I-14009, pkt 37.

8 – Zobacz ww. wyrok w sprawie NCC Construction Danmark, pkt 44; wyrok z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-41/09 Komisja przeciwko Niderlandom, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo.

9 – Wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

- 10 – Wyrok z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. s. I-5339, pkt 28; ww. wyrok w sprawie J D Wetherspoon, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 11 – Wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 12 – Przepisem wstępnym w zakresie zwrotu nadwyżki podatku VAT był art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), którego brzmienie zostało recypowane przez art. 183 dyrektywy 2006/112.
- 13 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 33, 34.
- 14 – Ibidem, pkt 36.
- 15 – Zobacz wersję niemiecką („Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten”), angielską („Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period”), włoską („Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite”) i niderlandzką („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”).
- 16 – Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 32–34; wyrok z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 17.
- 17 – W wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, Trybunał orzekł, że art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy nie stoi na przeszkodzie przepisom zezwalającym krajowym organom podatkowym zatrzymywać, tytułem środka tymczasowego, kwoty podatku VAT podlegające zwrotowi, w sytuacji gdy istnieje podejrzenie popełnienia oszustwa podatkowego lub w sytuacji gdy organom tym przysuguje wiarytelność z tytułu podatku VAT niewynikająca z zeznań podatkowych podatnika, której to wiarytelności podatnik ten nie kwestionuje (pkt 41, 44).
- 18 – W wyroku z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-472/08 Alstom Power Hydro, Zb.Orz. s. I-623, Trybunał orzekł, że art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy nie stoi na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak przepisy będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, wyznaczającym trzyletni termin przedawnienia na wystąpienie z wnioskiem o zwrot nadwyżki podatku VAT nienależnie pobranej przez organy administracji podatkowej tego państwa (pkt 22).
- 19 – Sprawa C-338/98, Rec. s. I-8265.
- 20 – Wyrok z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-243/03 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-8411, pkt 35).