DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

28. juli 2011 *

I sag C-274/10,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 1. juni 2010, i sagen:

**Europa-Kommissionen** ved D. Triantafyllou, B. Simon og K. Talabér-Ritz, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

**Republikken Ungarn** ved M. Fehér, K. Szíjjártó og G. Koós, som befuldmægtigede, bistået af szakértő K. Magony,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász og T. von Danwitz (refererende dommer),

* Processprog: ungarsk.

generaladvokat: Y. Bot
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. april 2011,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. maj 2011,

afsagt følgende

## Dom

1

— Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Republikken Ungarn har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1),

— idet den forpligter afgiftspligtige personer, hvis afgiftsangivelse udviser et »overskydende beløb« som omhandlet i artikel 183 i direktiv 2006/112 for en given afgiftsperiode, til helt eller delvist at overføre dette overskydende beløb til den følgende afgiftsperiode, hvis den afgiftspligtige ikke har betalt sin leverandør den fulde sum for det pågældende køb, og

idet visse afgiftspligtige personer, hvis afgiftsangivelse regelmæssigt udviser »overskydende beløb«, som følge af denne forpligtelse er nødsaget til at overføre dette overskydende beløb til den følgende afgiftsperiode mere end én gang.

## Retsforskrifter

*EU-retlige forskrifter*

2 Artikel 62 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved

1) »afgiftspligtens indtræden«: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

2) »afgiftens forfald«: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.«

3 Direktivets artikel 63 fastsætter, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

4 Direktivets artikel 66 har følgende ordlyd:

»Uanset artikel 63, 64 og 65 kan medlemsstaterne bestemme, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder på et af følgende tidspunkter:

a) senest ved udstedelsen af faktura

b) senest når vederlaget indgår

[...]«

5 Artikel 90 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

6 I henhold til artikel 167 i direktiv 2006/112, der findes i kapitel 1 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« i afsnit X med overskriften »Fradrag«, »[indtræder] [f]radragsretten […] samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

7 Med Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 om ændring af direktiv 2006/112 (EUT L 189, s. 1), som skal være gennemført senest den 31. december 2012, blev der i direktiv 2006/112 indsat artikel 167b, hvis stk. 1 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan indføre en valgfri ordning, hvorefter fradragsretten for en afgiftspligtig person, hvis [merværdiafgift (herefter »moms«)] udelukkende forfalder i henhold til artikel 66, litra b), udskydes, indtil der er betalt moms til hans leverandør på de varer eller ydelser, som den afgiftspligtige person har fået leveret.«

8 Artikel 168 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

9 Artikel 178 i direktiv 2006/112, der findes i kapitel 4 med overskriften »Betingelser for udøvelse af fradragsretten«, har følgende ordlyd:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag — for så vidt angår levering af varer og ydelser — være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[...]«

10 Direktivets artikel 179 fastsætter:

»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.

Medlemsstaterne kan dog kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 12 omhandlede lejlighedsvise transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

11 Artikel 183 i direktiv 2006/112, hvis ordlyd i det væsentlige er enslydende med artikel 18, stk. 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s s. 1), lyder:

»Når fradragene overstiger det skyldige momsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

Medlemsstaterne kan dog afslå overførelse eller tilbagebetaling, når det overskydende beløb er ubetydeligt.«

12 I artikel 184 i direktiv 2006/112, som findes i kapitel 5 med overskriften »Regulering af fradrag« i direktivets afsnit X, præciseres:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

13 Af artikel 185 i samme kapitel i direktivet fremgår:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

*Nationale bestemmelser*

14 Artikel 55, stk. 1, i lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.), herefter »den ungarske momslov«] bestemmer:

»Afgiften forfalder på det objektive opfyldelsestidspunkt for den transaktion, som bevirker afgiftens indtræden (herefter »afgiftens indtræden«).«

15 I henhold til den ungarske momslovs artikel 56 »[fastsættes d]en skyldige afgift […] på tidspunktet for afgiftens indtræden, medmindre andet er fastsat i loven«.

16 Nævnte lovs artikel 119, stk. 1, bestemmer:

»Medmindre andet er fastsat i loven, opstår retten til fradrag i afgiften, når den skyldige afgift, som svarer til den indgående moms, skal fastsættes (artikel 120).«

17 Den ungarske momslovs artikel 131 bestemmer:

»1. En afgiftspligtig person, der er momsregistreret på det nationale område, kan fra det samlede afgiftsbeløb, som han er pligtig at betale i en afgiftsperiode, fratrække den fradragsberettigede indgående afgift, som er opstået i samme afgiftsperiode eller i en tidligere afgiftsperiode.

2. Såfremt den i henhold til stk. 1 fastsatte forskel er negativ, kan den afgiftspligtige person, som er momsregistreret på det nationale område

a) i den følgende afgiftsperiode angive denne forskel som en post, der nedsætter det samlede afgiftsbeløb, som den afgiftspligtige person i henhold til stk. 1 er pligtig at betale for denne afgiftsperiode, eller

b) anmode de statslige skattemyndigheder om tilbagebetaling af forskellen på de betingelser og vilkår, der er fastsat i artikel 186.«

18 Denne lovs artikel 186 fastsætter:

»1. Anmodning om tilbagebetaling af den negative forskel fastsat i henhold til artikel 131, stk. 1, og justeret i henhold til stk. 2, kan tidligst indgives fra den i lov XCII af 2003 [om afgiftsordningen (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény)], fastsatte betalingstermin, hvis

a) den afgiftspligtige person, der er momsregistreret på det nationale område, indgiver anmodning herom til skattemyndighederne på samme tidspunkt, som vedkommende indgiver sin angivelse i henhold til artikel 184

[...]

2. Når en afgiftspligtig person, der er momsregistreret på det nationale område, under anvendelse af proceduren i stk. 1, litra a), ikke straks inden udløbet af den i stk. 1 nævnte betalingstermin betaler et beløb, der ligeledes indeholder en afgift, som svarer til den transaktion, der udgør det juridiske grundlag for overvæltning af afgiften, eller hvis dennes gæld ikke på anden vis er afviklet inden denne dato, fratrækkes det samlede fradragsberettigede indgående afgiftsbeløb, som svarer til denne transaktion, fra den negative forskel, udtrykt i absolutte tal, som er fastsat i henhold til artikel 131, stk. 1, med maksimalt dette beløb.

3. Artikel 131, stk. 2, litra a), finder anvendelse på den sum, som den negative forskel, udtrykt i absolutte tal, der er fastsat i henhold til artikel 131, stk. 1, er blevet forringet med under anvendelse af stk. 2, med maksimalt dette beløb. [...]«

19 Det fremgår af artikel 37, stk. 1, i lov XCII af 2003 om afgiftsordningen (Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII törvény), at betalingsterminen svarer til afgiftens betalingsfrist, jf. følgende ordlyd:

»Afgiften skal betales på den dato, der er angivet i lovens bilag eller i selve loven (betalingstermin) […]«

20 Denne lovs bilag II, del I, nr. 2), litra a), bestemmer

»En afgiftspligtig person, der er pligtig at svare [moms], skal betale det skyldige [moms]nettobeløb

— ved månedlige afgiftsangivelser inden den 20. i den følgende måned

— ved kvartalsvise afgiftsangivelser inden den 20. i den måned, der følger efter det pågældende kvartal

— ved årlige afgiftsangivelser inden den 25. februar i det år, der følger efter skatteåret

og kan anmode om tilbagebetaling heraf fra samme dato.«

**Den administrative procedure**

21 Da Kommissionen fandt, at den nationale lovgivning, hvorefter afgiftspligtige er forpligtet til at overføre et overskydende beløb som omhandlet i artikel 183 i direktiv 2006/112 til den følgende afgiftsperiode, for så vidt som det overskydende beløb omfatter et indgående momsbeløb, der stammer fra transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige endnu ikke har betalt modydelsen, overtræder nævnte direktiv, besluttede den at indlede den procedure, der er fastsat i artikel 226 EF, og tilsendte Republikken Ungarn en åbningsskrivelse den 21. marts 2007.

22 Nævnte medlemsstat besvarede åbningsskrivelsen ved skrivelse af 30. maj 2007, hvori den bestred enhver tilsidesættelse af EU-retten.

23 Efter dette svar fandt Kommissionen stadig, at Republikken Ungarn havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til direktiv 2006/112, og den fremsatte den 8. oktober 2009 en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede denne medlemsstat til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra modtagelsen.

24 Efter at Republikken Ungarn bevarede denne begrundede udtalelse ved skrivelse af 16. december 2009 med en henvisning til, at der ikke forelå en tilsidesættelse af EU-retten, besluttede Kommissionen at anlægge nærværende sag.

**Om søgsmålet**

*Parternes argumenter*

25 Kommissionen har anført, at artikel 186, stk. 2, i den ungarske momslov strider mod EU-retten, fordi den udelukker tilbagebetaling af den overskydende indgående moms, der kan fradrages i den udgående moms, for så vidt som den indgående moms, der stammer fra transaktioner, for hvilken den skyldige modydelse, inklusiv moms, endnu ikke er blevet betalt.

26 Kommissionen har gjort gældende, at i henhold til artikel 62 og 63 i direktiv 2006/112 forfalder den udgående moms på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted, uafhængigt af om den skyldige modydelse for den omhandlede transaktion er betalt. En leverandør af varer eller tjenesteydelser er således forpligtet til at indbetale momsen til statskassen, selv om vedkommende endnu ikke har modtaget betaling fra sine kunder inden afslutningen af afgiftsperioden. Eftersom den ungarske momslovs artikel 186, stk. 2, i en sådan situation forhindrer kunder i at anmode om tilbagebetaling af den moms, der svarer til den omhandlede transaktion, bringes momssystemet ud af balance.

27 Denne udelukkelse af tilbagebetaling af overskydende fradragsberettiget moms pålægger de berørte erhvervsdrivende en byrde, da medlemsstatens udskydelse af betaling af den fordring, som tilkommer en afgiftspligtig person, der har anmodet om tilbagebetaling, midlertidigt formindsker værdien af de varer, som denne afgiftspligtige person råder over, hvilket bl.a. reducerer dennes likvide aktiver.

28 Kommissionen understreger desuden, at den omhandlede nationale lovgivning ikke indeholder en tidsmæssig begrænsning med hensyn til overførsel af det overskydende momsbeløb. Det er derimod muligt, at den afgiftspligtige person kan overføre den overskydende moms flere gange. Det fremgår således af ordlyden af artikel 183, stk. 1, i direktiv 2006/112, at det overskydende beløb skal tilbagebetales senest i løbet af den anden afgiftsperiode, efter at beløbet er opstået.

29 Kommissionen anfører ligeledes, at denne artikel alene bestemmer, at medlemsstaterne kan fastlægge de procedureregler, som regulerer tilbagebetalingen af det fradragsberettigede overskydende momsbeløb med henblik på at disse regler indgår korrekt i de forskellige lovbestemmelser vedrørende den administrative procedure. Nævnte artikel tillader derimod ikke en begrænsning af denne tilbagebetaling ved hjælp af betingelser af materiel art. Den omhandlede nationale lovgivning fastsætter således ikke formforskrifter, men materielle grænser for tilbagebetaling af moms.

30 Republikken Ungarn er af den opfattelse, at betingelsen i den ungarske momslovs artikel 186, stk. 2, om opnåelse af tilbagebetaling af et fradragsberettiget overskydende momsbeløb, nemlig betalingen af den skyldige modydelse for transaktionen, der bevirker den fradragsberettigede moms' indtræden, hverken tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet eller artikel 183 i direktiv 2006/112, som åbenbart tildeler medlemsstaterne kompetence til at fastsætte betingelserne for denne tilbagebetaling.

31 Denne medlemsstat gør gældende, at udsættelsen af tilbagebetalingen af det fradragsberettigede overskydende momsbeløb i henhold til den ungarske momslovs artikel 186, stk. 2, ikke udgør en byrde for afgiftspligtige personer i strid med princippet om afgiftsneutralitet. »Momsbyrde« skal nemlig udelukkende forstås som den endelige byrde, dvs. en situation, hvor den afgiftspligtige person skal bære momsen uden at nyde en fradragsret. Den midlertidigt afholdte moms udgør derimod udelukkende en byrde for finansieringen eller likviditeten, som kun midlertidigt påvirker den omhandlede erhvervsdrivendes finansielle situation, og som ikke er i strid med princippet om afgiftsneutralitet. Republikken Ungarn understreger i den forbindelse, at det fælles momssystem indeholder regler, der pålægger afgiftspligtige personer at bære dette afgiftsbeløb midlertidigt.

32 Den betingelse, der gælder for den pågældende tilbagebetaling, indebærer desuden ingen finansiel risiko for den afgiftspligtige person, eftersom sidstnævnte endnu ikke har betalt sin gæld. Byrden bæres i realiteten udelukkende af sælgeren og følger af EU-retlige regler, navnlig artikel 62 og 63 i direktiv 2006/112. Da denne byrde er forenelig med princippet om afgiftsneutralitet, kan den påståede byrde, der for en erhverver eller for en aftager følger af den omtvistede nationale lovgivning, ikke anses for ulovlig.

33 Nævnte nationale lovgivning tilsigter at ophæve den forskel, der findes til fordel for en erhverver eller en aftager af tjenesteydelser, der ville kunne drage fordel af muligheden for at opnå tilbagebetaling af afgiften på en transaktion, som ikke er blevet

betalt, eller som måske aldrig vil blive betalt, for at forbedre sin likviditet, navnlig for at betale sine leverandører. Ifølge Kommissionens opfattelse yder staten de afgiftspligtige personer et gratis lån, der belaster dens budget, navnlig når leverandørens afgiftsperiode er længere end erhververens.

34 Kommissionens fortolkning af princippet om afgiftsneutralitet begrænser desuden uden rimelig grund den skønsmargen, der er overladt medlemsstaterne ved artikel 183 i direktiv 2006/112, og tømmer nævnte artikel for sit indhold.

35 Republikken Ungarn gør ligeledes gældende, at dens lovgivning ikke påvirker den afgiftspligtiges mulighed for at få udbetalt det fulde momsbeløb i form af kontantbetaling og inden for en rimelig frist, hvis der er fastsat en sådan frist for transaktionens betaling. Domstolen har anerkendt, at medlemsstaterne råder over et vist skøn for så vidt angår fastsættelsen af tilbagebetalingsfristen for det fradragsberettigede overskydende momsbeløb.

36 Hvad angår den manglende tidsmæssige begrænsning med hensyn til overførsel af moms til den følgende afgiftsperiode har Republikken Ungarn gjort gældende, at der hverken i teksten til direktiv 2006/112 eller direktivets præambel er anført andet, end at den overskydende moms kun kan overføres en gang til den efterfølgende afgiftsperiode. Opfyldelsen af betingelsen for at opnå tilbagebetaling i henhold til den omtvistede lovgivning afhænger desuden af den pågældende afgiftspligtige persons egen beslutning.

*Domstolens bemærkninger*

37 Kommissionen kritiserer i det væsentlige Republikken Ungarn for at have overskredet grænserne for den frihed, som medlemsstaterne har i medfør af artikel 183 i direktiv 2006/112, idet det bestemmes, at tilbagebetalingen er udelukket, såfremt den afgiftspligtige endnu ikke har betalt den skyldige modydelse inklusiv moms for transaktionen, som giver anledning til den fradragsberettigede moms.

38 Artikel 183 i direktiv 2006/112 bestemmer, at når fradragene overstiger det skyldige momsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

39 Det følger af selve artiklens ordlyd og navnlig af sætningen »i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter«, at medlemsstaterne har et vist råderum med hensyn til at fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms (jf. dom af 25.10.2001, sag C-78/00, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 8195, præmis 32, af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 17, og af 12.5.2011, sag C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, Sml. I, s. 3873, præmis 33 og 64).

40 Det kan imidlertid ikke ud fra denne omstændighed konkluderes, at artikel 183 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de af medlemsstaterne fastsatte nærmere bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms er fritaget for enhver EU-retlig kontrol (jf. i denne retning dom af 21.1.2010, sag C-472/08, Alstom Power Hydro, Sml. I, s. 623, præmis 15, og dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 28).

41 Det skal undersøges, i hvilket omfang artikel 183 i direktiv 2006/112, fortolket under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og almindelige momsretlige principper, indeholder konkrete bestemmelser, som medlemsstaterne skal overholde ved gennemførelsen af retten til tilbagebetaling af overskydende moms (jf. dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 30).

42 For det første bemærkes i denne henseende, at afgiftspligtiges ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som allerede er forfalden eller betalt for goder, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, i henhold til fast retspraksis udgør et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem, der er indført ved EU-lovgivningen (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 28, Sosnowska-dommen, præmis 14, og dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 31).

43 Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, udgør ovennævnte fradragsret en integrerende del af momsordningen, der som udgangspunkt ikke kan begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 30.9.2010, sag C-392/09, Uszodaépítő, Sml. I, s. 8791, præmis 34, samt dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 32).

44 For det andet skal det anføres, at selve eksistensen af denne fradragsret henhører under artikel 167-172 i direktiv 2006/112, der findes i direktivets kapitel med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, hvorimod direktivets artikel 178-183 alene vedrører betingelserne for udøvelsen af denne ret (jf. i denne retning dom af 8.11.2001, sag C-338/98, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 8265, præmis 71, og af 29.4.2004, sag C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, Sml. I, s. 5583, præmis 30).

45 For så vidt angår muligheden for i henhold til artikel 183 i direktiv 2006/112 at foreskrive, at den overskydende moms enten skal overføres til den følgende periode eller tilbagebetales, har Domstolen præciseret, at de af medlemsstaterne fastsatte bestemmelser i denne henseende ikke må krænke princippet om afgiftens neutralitet ved, at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift. Disse bestemmelser skal navnlig gøre det muligt for den afgiftspligtige på passende betingelser at få dækket hele fordringen på overskydende moms, hvilket indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for rimelig frist og i form af kontantbetaling eller lignende, og at den vedtagne tilbagebetalingsform under alle omstændigheder ikke må indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 33 og 34, Sosnowska-dommen, præmis 17, og dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 33 og 64).

46 Hvad for det tredje angår den betydning, som tillægges betaling af transaktioner, som bevirker momsens indtræden i det ved direktiv 2006/112 indførte system, skal det bemærkes, at momsen i henhold til sidstnævntes artikel 63 forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted, dvs. ved gennemførelsen af den

omhandlede transaktion, uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt den skyldige modydelse for denne transaktion allerede er blevet betalt. Momsen skal således betales til statskassen af leverandøren af varer eller tjenesteyderen, selv om han endnu ikke har modtaget betaling for den gennemførte transaktion fra kunden.

47 På samme måde bestemmer artikel 167 i direktiv 2006/112, at fradragsretten indtræder samtidigt med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, hvilket i henhold til nævnte artikel 63 er tilfældet, når transaktionen er gennemført, uafhængig af om betalingen for den skyldige modydelse for denne transaktion har fundet sted. Det fremgår desuden udtrykkeligt af dette direktivs artikel 168, litra a), at den afgiftspligtige persons fradragsret for den indgående afgift ikke alene gælder den moms, som er blevet betalt, men også den moms, som skal betales. Det fremgår ligeledes af ordlyden af nævnte direktivs artikel 179, at fradragsretten i princippet udøves ved, at der i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrages det momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til (jf. i denne retning dom af 8.5.2008, forenede sager C-95/07 og C-96/07, Ecotrade, Sml. I, s. 3457, præmis 41).

48 Det følger heraf, at såvel momsens forfald som fradragsrettens indtræden og udøvelse ifølge det ved direktiv 2006/112 indførte system i princippet er uafhængig af, om den skyldige modydelse inklusiv moms for en transaktion allerede er blevet betalt eller ej.

49 Denne vurdering understøttes af andre bestemmelser i dette direktiv, hvorefter den faktiske betaling af modydelsen kun kan have betydning for momsens forfald eller fradragsmulighederne under de særlige omstændigheder, der udtrykkeligt er omhandlet i direktivet.

50 Uanset artikel 63 i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne således i henhold til direktivets artikel 66, litra b), bestemme, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder, senest når vederlaget indgår. Republikken Ungarn har imidlertid ikke hævdet at have gjort brug af denne mulighed.

51 Desuden blev artikel 66, litra b), i direktiv 2006/112 i løbet af 2010, dvs. efter anlæggelsen af nærværende sag, suppleret med indsættelsen af artikel 167b i direktivet, hvorefter medlemsstaterne kan indføre en valgfri ordning, i henhold til hvilken fradragsretten for en afgiftspligtig person, hvis moms udelukkende forfalder i henhold til artikel 66, litra b), udskydes, indtil der er betalt moms til hans leverandør på de varer eller ydelser, som den afgiftspligtige person har fået leveret.

52 Det fremgår af en samlet læsning af disse bestemmelser, at fradragsrettens indtræden i henhold til direktiv 2006/112 kun i visse særlige tilfælde, der udtrykkeligt er omhandlet i dette direktiv, er betinget af, at den skyldige modydelse for transaktionen, der bevirker den fradragsberettigede moms' indtræden, allerede er blevet betalt. Bortset fra disse særlige tilfælde består denne fradragsret uafhængig af nævnte betingelse. Den omstændighed, at tilbagebetalingen af et fradragsberettiget overskydende momsbeløb, der således udgør en efterfølgende etape til denne rets indtræden, undergives nævnte betingelse, kan imidlertid have samme virkning på fradragsretten som anvendelsen af samme betingelse ved denne rets indtræden. Den kan således undergrave den effektive virkning af ovennævnte fradragsret.

53 Betalingen af den skyldige modydelse for transaktionen, som bevirker den fradragsberettigede moms' indtræden, kan derfor ikke være en bestemmelse i henhold til artikel 183 i direktiv 2006/112, som medlemsstaterne kan fastsætte for tilbagebetalingen af den fradragsberettigede overskydende moms.

54 Det følger af det ovenstående, at artikel 183 i direktiv 2006/112 ikke tillader medlemsstaterne at knytte udøvelsen af retten til tilbagebetaling af et fradragsberettiget overskydende momsbeløb til en betingelse om betaling af det skyldige beløb som følge af den pågældende transaktion. Ved at udelukke tilbagebetalingen af et overskydende momsbeløb, såfremt den skyldige modydelse inklusiv moms for transaktionen, som bevirker den fradragsberettigede afgifts indtræden, endnu ikke er blevet betalt, har Republikken Ungarn overskredet grænserne for den frihed, som medlemsstaterne har i medfør af nævnte artikel 183.

55 Endvidere bemærkes, at denne udelukkelse af tilbagebetaling af overskydende moms medfører, at visse afgiftspligtige personer, hvis afgiftsangivelse regelmæssigt udviser overskydende beløb, som følge af denne forpligtelse er nødsaget til at overføre dette overskydende beløb til den følgende afgiftsperiode mere end én gang. I denne forbindelse bemærkes, at en overførsel af et overskydende momsbeløb til flere følgende afgiftsperioder efter den, hvor denne overskydende moms er opstået, ikke nødvendigvis er uforenelig med artikel 183, stk. 1, i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 49). Eftersom den omhandlede nationale lovgivning fastsætter afgiftsperioder af en varighed på mellem en måned og et år, kan den føre til, at visse afgiftspligtige personer på grund af gentagne overførsler af overskydende moms ikke modtager tilbagebetalingen inden for en rimelig frist.

56 Det må følgelig fastslås, at Republikken Ungarn har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til direktiv 2006/112,

— idet den forpligter afgiftspligtige personer, hvis afgiftsangivelse udviser et overskydende beløb som omhandlet i artikel 183 i direktiv 2006/112 for en given afgiftsperiode, til helt eller delvist at overføre dette overskydende beløb til den følgende afgiftsperiode, hvis den afgiftspligtige ikke har betalt sin leverandør den fulde sum for det pågældende køb, og

— idet visse afgiftspligtige personer, hvis afgiftsangivelse regelmæssigt udviser overskydende beløb, som følge af denne forpligtelse er nødsaget til at overføre dette overskydende beløb til den følgende afgiftsperiode mere end én gang.

**Sagens omkostninger**

57 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Republikken Ungarn tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da Republikken Ungarn har tabt sagen, bør den pålægges at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Tredje Afdeling):

**1) Republikken Ungarn har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem,**

**— idet den forpligter afgiftspligtige personer, hvis afgiftsangivelse udviser et overskydende beløb som omhandlet i artikel 183 i direktiv 2006/112 for en given afgiftsperiode, til helt eller delvist at overføre dette overskydende beløb til den følgende afgiftsperiode, hvis den afgiftspligtige ikke har betalt sin leverandør den fulde sum for det pågældende køb**

— **og idet visse afgiftspligtige personer, hvis afgiftsangivelse regelmæssigt udviser overskydende beløb, som følge af denne forpligtelse er nødsaget til at overføre dette overskydende beløb til den følgende afgiftsperiode mere end én gang.**

**2) Republikken Ungarn betaler sagens omkostninger.**

Underskrifter