OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO YVES'A BOTA przedstawiona w dniu 26 maja 2011 r.[1]

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 ciężaru, wspólny system podatku VAT obejmuje mechanizm odliczania, który ma na celu zapewnienie „neutralności" podatku względem tych podmiotów.

3. Podmioty gospodarcze określane 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 przenieść 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 wniosła niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

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).

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

I — Ramy prawne

A — *Prawo Unii*

8. Uważam, że wbrew stanowisku zajętemu przez Komisję w jej pismach procesowych ograniczenie ustanowione w prawie węgierskim nie narusza zasady neutralności podatkowej, na której oparty jest wspólny system podatku VAT. Niemniej jednak wskażę, 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 kompetencję 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 ograniczać zwrotu nadwyżki podatku VAT do tej części, która została rzeczywiście rozliczona przez podatnika, bez przekraczania granic swobodnego uznania ustanowionych w dyrektywie 2006/112.

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, dokładnie 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:

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

„*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 żądania 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 stanowią:

„*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 fakturę sporządzoną 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 dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

[…]

Artykuł 183

W przypadku, gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

Państwa członkowskie mogą jednakże odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli wysokość nadwyżki jest nieznaczna".

14. Rozdział 5 tytułu X dyrektywy 2006/112 zatytułowany jest „Korekta odliczeń". Ujęte w nim art. 184 i 185 stanowią:

„*Artykuł 184*

Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi.

Artykuł 185

1. Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1, korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku należycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży".

15. Obowiązki podatników w zakresie zapłaty podatku VAT zostały uregulowane w tytule XI dyrektywy 2006/112, który obejmuje między innymi następujące artykuły:

„*Artykuł 206*

Każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250.Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inną datę płatności tej kwoty lub mogą wymagać przedpłat.

[…]

Artykuł 250

Każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń […].

[…]

Artykuł 252

1. Deklarację VAT składa się w terminie ustalanym 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 przekraczać 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 chwilą zajścia zdarzenia, z którym obiektywnie łączy się powstanie obowiązku podatkowego (zwanego dalej »zdarzeniem«)".

17. Zgodnie z § 56 áfatörvény „[p]odatek należny stwierdza 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 chwilą 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 żądany najwcześniej od chwili upływu terminu określonego w Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [5], o ile:

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

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

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 część 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 żądać zwrotu od tego samego dnia".

II — Przebieg postępowania i żądania stron

23. Komisja skierowała do Republiki Węgierskiej wezwanie do usunięcia uchybienia w dniu 21 marca 2007 r., a następnie uzasadnioną 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 żąda, 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 rzeczonej 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;

— obciążył Republikę Węgierską 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 którą mechanizm odliczeń 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 odpowiadającemu wymienionej transakcji, następuje wzbogacenie Skarbu Państwa aż 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 ziści 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 iż zasada neutralności podatkowej zostaje wdrożona w ramach tego systemu z pewnymi zastrzeżeniami, to jednak zastrzeżenia te powinny być interpretowane w sposób zwężający. Trybunał w wyroku z dnia 25 października 2001 r. w sprawie Komisja przeciwko Włochom [6] miał orzec, że państwa członkowskie nie mogą ustalać zasad zwrotu nadwyżki podatku VAT w taki sposób, aby

6 — Sprawa C-78/00, Rec. s. I-8195.

podatnik ponosił w całości lub w części ciężar podatku VAT.

31. Zdaniem Komisji art. 183 dyrektywy 2006/112 stanowi wyłącznie, że państwa członkowskie mogą określać reguły proceduralne dotyczące tego zwrotu, tak by reguły te wpisywały się prawidłowo w ramy przepisów postępowania administracyjnego. Artykuł ten nie pozwala jednak ograniczać tego zwrotu za pomocą przesłanek materialnoprawnych. Tego rodzaju ograniczenie jest niezgodne z celem tego artykułu, prowadziłoby do nieuzasadnionych różnic w przepisach poszczególnych państw członkowskich i naruszałoby zasadę neutralności podatkowej. Tymczasem sporne przepisy krajowe nie ustanawiają reguł formalnoprawnych, lecz wprowadzają ograniczenia materialnoprawne w zakresie zwrotu podatku VAT.

32. Po drugie, Komisja twierdzi, że sporne przepisy krajowe są także niezgodne z art. 183 dyrektywy 2006/112, gdyż nie zawierają żadnego ograniczenia czasowego w zakresie przeniesienia nadwyżki na kolejny okres rozliczeniowy.

33. Z brzmienia tego przepisu ma wynikać, że nadwyżka powinna zostać zwrócona najpóźniej w drugim okresie rozliczeniowym po jej powstaniu. Tymczasem zgodnie ze spornymi przepisami krajowymi możliwe jest, że podatnik będzie musiał przenosić wiele razy nadwyżkę podatku VAT, w szczególności w sytuacji gdy chodzi o podatnika dokonującego transakcji, w wypadku których kwota naliczonego podatku VAT podlegającego odliczeniu regularnie przekracza kwotę należnego podatku VAT. Dotyczy to w szczególności podatników prowadzących działalność eksportową na mocy art. 146 ust. 1 lit. a) i art. 169 lit. b) dyrektywy 2006/112.

34. Ponadto sporne przepisy krajowe nie gwarantują, że podatnik rzeczywiście odzyska nadwyżkę podatku VAT. W wypadku gdy podatnik zakończy działalność z powodu niewypłacalności, nie płacąc za wszystkie nabyte towary i usługi, nadwyżka podatku VAT odpowiadająca nieopłaconym towarom i usługom pozostanie ostatecznie w rękach państwa.

B — *Republika Węgierska*

35. Republika Węgierska jest zdania, że przesłanka określona w jej przepisach, zgodnie z którą jedynie rzeczywiście zapłacony podatek może być przedmiotem zwrotu, nie narusza ani zasady neutralności podatkowej, ani też art. 183 dyrektywy 2006/112, który to artykuł w sposób oczywisty przyznaje państwom członkowskim kompetencję do określenia przesłanek zwrotu.

36. Po pierwsze, Republika Węgierska twierdzi, że przesłanka ta nie stanowi niezgodnego z zasadą neutralności podatkowej ciężaru dla podatnika.

37. Pojęcie obciążenia podatkiem VAT należy bowiem rozumieć jako obciążenie definitywne, to jest sytuację, w której podatnik musi ponieść ciężar tego podatku bez prawa do odliczenia. Okoliczność, że podatnik musi ponieść ciężar podatku VAT tymczasowo, stanowi jedynie ciężar finansowy lub budżetowy, który wpływa jedynie tymczasowo na sytuację finansową zainteresowanego podmiotu i nie jest niezgodny z zasadą neutralności podatkowej.

38. Republika Węgierska podkreśla w tym względzie, że wspólny system podatku VAT, przewidując w art. 62 i 63 dyrektywy 2006/112, że podatek VAT jest wymagalny po dokonaniu transakcji niezależnie od zapłaty świadczenia wzajemnego, czy też że zwrot nadwyżki podatku VAT naliczonego podlegającego odliczeniu może mieć miejsce najwcześniej po zakończeniu danego okresu rozliczeniowego, nakłada na podatników tymczasowo ciężar tego podatku.

39. W konsekwencji sporna przesłanka określa jedynie chwilę, w której będzie możliwy zwrot, nie podważając go jednak.

40. Ponadto przesłanka ta nie nakłada bynajmniej ryzyka finansowego na podatnika, zważywszy na fakt, że nie zapłacił on jeszcze swego długu. W rzeczywistości ciężar ponosi jedynie sprzedawca, ale to wynika z przepisów Unii, a w szczególności z art. 62 i 63 dyrektywy 2006/112. Ciężar 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 przesłanki 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 ciężar długu podatkowego wynikający z transakcji, a następnie udzielać bezpłatnej pożyczki 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 zapłacił, albo którego nigdy być może nie zapłaci, a to w celu poprawienia swojej sytuacji budżetowej. Jeżeli dostawca towaru lub usługodawca nie zapłacił 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 ciążącego na nim podatku, prawo

do zwrotu przysługujące nabywcy byłoby w rzeczywistości pożyczką od państwa, obciążającą 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, prowadziłoby 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 Włochom, ponieważ przepisy węgierskie nie podważają możliwości odzyskania przez podatnika całości podatku VAT poprzez zapłatę pieniężną dokonaną w rozsądnym terminie, o ile rozsądny termin został ustalony dla zapłaty za transakcję. Ponadto poprzez użycie w pkt 34 tego wyroku określenia „w rozsądnym terminie" Trybunał uznał, że państwom członkowskim przysługuje pewna swoboda w zakresie ustalania terminu zwrotu. W konsekwencji krajowe przepisy o zwrocie mogą z pewnością stanowić, że podatnik musi tymczasowo ponieść ciężar 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 przesłanki 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 łańcuchu 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 tę przesłankę zwrot nadwyżki odpowiadającej nierozliczonej jeszcze części podatku VAT może być przenoszony nieokreśloną 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 aż 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, jaką 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 byłoby to po pierwsze niezgodne z zasadą neutralności wspólnego systemu podatku VAT w odniesieniu do podatników, a po drugie byłoby 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 przypomniała ta instytucja — stanowi przewodnią i nieodłączną zasadę wspólnego systemu podatku VAT [7].

56. Zasada ta ma dwojaką treść. Po pierwsze, wymaga ona, by podmioty gospodarcze, które znajdują się w porównywalnym położeniu, jak również podobne towary i usługi, które konkurują ze sobą, były traktowane identycznie w zakresie podatku VAT, tak aby uniknąć wszelkich zniekształceń konkurencji. Pod tym względem zasada neutralności podatkowej stanowi wyraz ogólnej zasady równego traktowania w dziedzinie podatku VAT [8].

57. Po drugie, z zasady neutralności podatkowej wynika, że podatnik powinien zostać całkowicie zwolniony z ciężaru podatku VAT, który obciążał towary i usługi nabyte przez podatnika w ramach wykonywania przez niego działalności podlegającej opodatkowaniu [9]. Zasada ta zostaje wdrożona w ramach wspólnego systemu podatku VAT poprzez system odliczeń, których zakres był przedmiotem wykładni zgodnej z tą zasadą.

58. Zgodnie z orzecznictwem zasada neutralności podatkowej, po pierwsze, stoi na przeszkodzie temu, by system odliczeń skutkował tym, by kwota podatku VAT, co do której podatnik został uznany za odpowiedzialnego wobec administracji, przekraczała kwotę podatku, który odzyskał albo który jest mu należny od klientów [10]. Po drugie, stoi ona na przeszkodzie także przepisowi krajowemu, który przerzuca na podatnika koszt podatku VAT, który poniósł w ramach swojej działalności gospodarczej, nie dając podatnikowi możliwości odliczenia [11]. Innymi słowy, zasada neutralności podatkowej wymaga, by przepisy dotyczące odliczeń pozwalały całkowicie zniwelować podatek, jaki podatnik zapłacił w charakterze podatku naliczonego dla potrzeb wytworzenia towarów lub usług podlegających opodatkowaniu. Chodzi o to, aby uniknąć sytuacji, w której w ostatecznym rozrachunku podatnik miałby ponieść pozostałą część podatku.

59. Niemniej jednak w orzecznictwie brak jest precedensu, w którym Trybunał orzekłby, iż zasada neutralności podatkowej stoi na przeszkodzie temu, by podatnik zapłacił

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, Zb.Orz. s. I-831, 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.

podatek VAT w formie zaliczki, a tym samym tymczasowo poniósł ciężar budżetowy, jaki wiąże się z taką zaliczką.

60. Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, na który powołała się Komisja, nie pozwala moim zdaniem na wyciągnięcie wniosku o istnieniu takiej zasady. W tej sprawie Trybunał bowiem analizował przepisy państwa członkowskiego, zgodnie z którymi zwrot nadwyżki podatku VAT, z którego korzystała pewna liczba podatników w 1992 r., powinien nastąpić poprzez wydanie obligacji państwowych, emitowanych od dnia 1 stycznia 1994 r., z terminem zapadalności ustalonym na 5 lub 10 lat od daty emisji.

61. W takim właśnie kontekście Trybunał orzekł, że jeżeli państwa członkowskie dysponują określoną swobodą decyzyjną w zakresie ustanawiania zasad zwrotu nadwyżki podatku VAT [12], zasady przez nie ustalane nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej i przerzucać na podatnika, w całości lub części, ciężaru podatku VAT, natomiast muszą pozwalać podatnikowi na odzyskanie całości wierzytelności wynikającej z nadwyżki podatku VAT na odpowiednich zasadach. Trybunał wywiódł stąd, że zasada ta oznacza, iż zwrot powinien nastąpić w rozsądnym terminie poprzez płatność pieniężną lub w sposób równoważny, a w każdym razie przyjęty sposób zwrotu nie może nakładać na podatnika żadnego ryzyka finansowego [13].

62. A zatem w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom Trybunał po prostu negatywnie ocenił sposoby zwrotu w stanie faktycznym tamtej sprawy z tego względu, iż nie stanowiły one płatności pieniężnej w rozsądnym terminie [14].

63. Ponadto z analizy ogólnej systematyki wspólnego systemu podatku VAT wynika, jak podkreśla to rząd 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 iż podatnik powinien co do zasady zapłacić go na rzecz swoich dostawców, a następnie odliczyć go od podatku, jaki powinien zapłacić na rzecz Skarbu Państwa.

12 — Przepisem właściwym 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.

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 uprawnień 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 płacenia za wszystkie nabyte przez siebie towary i usługi, pozostała część podatku VAT odpowiadająca niezapłaconym towarom i usługom pozostanie 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 rozliczył się z podatku VAT.

71. W wypadku niewypłacalności podatnika szkodę ponoszą przede wszystkim jego dostawcy lub usługodawcy, którzy w ramach wspólnego systemu podatku VAT zobowiązani są zapłacić na rzecz państwa wymagalny podatek, nawet jeśli nie otrzymali jego wpłaty. Niemniej jednak okoliczność, że dostawca lub usługodawca podatnika, który zakończył swą 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 wyraźnie przewidziany w art. 185 dyrektywy 2006/112, który dotyczy możliwości dokonywania przez państwo członkowskie korekt w wypadku transakcji całkowicie lub częściowo nieopłaconych.

72. W świetle ogółu powyższych rozważań mam więc trudności z przyłączeniem się do stanowiska Komisji, zgodnie z którym przepisy węgierskie są niezgodne z zasadą neutralności podatkowej, ponieważ zobowiązują 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 dokładnych 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 przenieść nadwyżkę 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 określania kwoty odliczeń. Analizę tę potwierdzają także języki, w których sformułowany był art. 18

ust. 4 szóstej dyrektywy, którego brzmienie przejął 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 określania 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, jeśli wysokość nadwyżki jest nieznaczna. Z przepisu tego można wywnioskować a contrario, że ustawodawca wspólnotowy nie zamierzał udzielać państwom członkowskim kompetencji do ograniczania zwrotu podatku VAT jedynie do podatku już rozliczonego.

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 festgelegen 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 przysługuje wierzytelność z tytułu podatku VAT niewynikająca z zeznań podatkowych podatnika, której to wierzytelności 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).

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 odesłanie 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 zamierzał 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 płacenia zaliczek tytułem podatku VAT, którego jeszcze nie otrzymali od swych 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 jeśli 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 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

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).

rozliczonego. W konsekwencji proponuję Trybunałowi, by orzekł, iż niniejsza skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego jest zasadna.

91. Jeśli 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:

— uznał niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia za zasadną w zakresie, w jakim Komisja Europejska zarzuciła Republice Węgierskiej uchybienie zobowiązaniom, jakie ciążą 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;

— obciążył Republikę Węgierską kosztami postępowania.