UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

28 päivänä heinäkuuta 2011 *

Asiassa C-274/10,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 1.6.2010,

Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou, B. Simon ja K. Talabér-Ritz, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Unkarin tasavalta, asiamiehinään M. Fehér, K. Szíjjártó ja G. Koós, joita avustaa szakértő K. Magony,

vastaajana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja T. von Danwitz (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

julkisasiamies: Y. Bot,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.4.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.5.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, ettei Unkarin tasavalta ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) mukaisia velvoitteitaan,

– koska se velvoittaa sellaiset verovelvolliset, joiden veroilmoituksesta ilmenee kyseisen direktiivin 183 artiklassa tarkoitettu ”ylimenevä osa” tietyn verokauden ajalta, siirtämään tällaisen ylijäämän kokonaisuudessaan tai osittain seuraavalle verokaudelle, jos ne eivät ole maksaneet vastaavan oston koko määrää tavarantoimittajilleen, ja

– koska kyseisen velvollisuuden takia tietyt verovelvolliset, joiden veroilmoituksesta ilmenee jatkuvasti ”ylimeneviä osia”, joutuvat siirtämään tällaisen ylijäämän useammin kuin kerran seuraavalle verokaudelle.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

2 Direktiivin 2006/112 62 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

1) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

2) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä.”

3 Direktiivin 63 artiklassa säädetään, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

4 Direktiivin 66 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 63, 64 ja 65 artiklassa säädetään, jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta seuraavasti:

a) viimeistään laskun laatimishetkellä;

b) viimeistään maksun vastaanottamishetkellä;

_ _”

5 Direktiivin 2006/112 90 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.”

6 Direktiivin 2006/112 X osaston, jonka otsikkona on ”Vähennykset”, 1 luvussa, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, olevan 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

7 Direktiiviin 2006/112 on lisätty direktiivin 2006/112 muuttamisesta 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL L 189, s. 1), joka on pantava täytäntöön viimeistään 31.12.2012, 167 a artikla, jonka 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat valinnaisen järjestelmän mukaisesti säätää, että verovelvollisen, jonka arvonlisäverosaatava syntyy yksinomaan 66 artiklan b alakohdan mukaisesti, vähennysoikeutta lykätään siihen asti, kunnes arvonlisävero tälle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista on maksettu luovuttajalle tai suorittajalle.”

8 Direktiivin 2006/112 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

_ _ ”

9 Direktiivin 2006/112 X osaston 4 luvussa, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, olevassa 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

– –”

10 Direktiivin 179 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.”

11 Direktiivin 2006/112 183 artiklassa, jonka sanamuoto on pääosiltaan sama kuin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 18 artiklan 4 kohdan sanamuoto, säädetään seuraavaa:

”Jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön.”

12 Direktiivin 2006/112 X osaston 5 luvussa, jonka otsikkona on ”Vähennysten oikaiseminen”, olevassa 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.”

13 Direktiivin samassa luvussa olevassa 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

Kansallinen säännöstö

14 Vuoden 2007 arvonlisäverolain CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.); jäljempänä arvonlisäverolaki) 55 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verosaatava syntyy verotettavan liiketoimen objektiivisesti toteutuessa (jäljempänä toteutuminen).”

15 Arvonlisäverolain 56 §:n mukaan ”maksettava vero on todettava toteutumishetkellä, ellei tässä laissa toisin säädetä”.

16 Kyseisen lain 119 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ellei laissa toisin säädetä, veron vähennysoikeus syntyy, kun ostoihin sisältyvää veroa vastaava maksettava vero on vahvistettava (120 §).”

17 Arvonlisäverolain 131 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Unkarissa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity verovelvollinen voi vähentää verokaudelta maksettavanaan olevan veron kokonaismäärästä sen vähennyskelpoisen ostoihin sisältyvän veron määrän, joka on syntynyt samalla verokaudella tai yhdellä tai useammalla aikaisemmalla kaudella.

2. Jos 1 momentin mukaisesti määritetty erotus on negatiivinen, Unkarissa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity verovelvollinen voi

a) pitää tätä erotusta seuraavalla verokaudella eränä, joka alentaa sen veron kokonaismäärää, joka verovelvollisen on maksettava kyseiseltä verokaudelta 1 momentin mukaisesti, tai

b) vaatia erotuksen palautusta valtion veroviranomaisilta 186 §:ssä säädettyjen edellytysten ja menettelyjen mukaisesti."

18 Lain 186 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Edellä 131 §:n 1 momentin mukaisesti määritetyn negatiivisen erotuksen – 2 momentin mukaisesti oikaistun – määrän palautusta voidaan vaatia aikaisintaan [verojärjestelmästä vuonna 2003 annetussa laissa XCII (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény)] säädetystä määräpäivästä alkaen, jos

a) Unkarissa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity verovelvollinen vaatii sitä veroviranomaisilta jättäessään ilmoituksensa 184 §:n mukaisesti

– –

2. Jos 1 momentin a kohdan mukaisesti menettelevä Unkarissa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity verovelvollinen ei maksa kokonaan ennen 1 momentissa mainittua määräpäivää sitä myös veron sisältävää määrää, joka vastaa liiketoimea, joka on oikeusperustana veron vyöryttämiselle kyseisen verovelvollisen maksettavaksi, tai jos tällaisen verovelvollisen velka ei lakkaa jollain muulla tavalla ennen kyseistä päivää, mainittua liiketoimea vastaavan vähennyskelpoisen ostoihin sisältyvän veron koko määrä on vähennettävä 131 §:n 1 momentin mukaisesti todetun negatiivisen erotuksen absoluuttisena arvona ilmaistusta määrästä enintään tähän määrään asti.

3. Edellä 131 §:n 2 momentin a kohtaa sovelletaan määrään, joka 2 momentin mukaisesti alentaa 131 §:n 1 momentin mukaisesti todetun negatiivisen erotuksen absoluuttisena arvona ilmaistua määrää, enintään tähän määrään asti. – –”

19 Verojärjestelmästä vuonna 2003 annetun lain XCII 37 §:n 1 momentissa, josta ilmenee, että kyseinen määräpäivä vastaa veron maksamisen määräajan päättymistä, säädetään seuraavaa:

”Vero on maksettava lain liitteessä tai itse laissa mainittuna päivänä (määräpäivä) – –”

20 Kyseisen lain liitteessä II olevan I osan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverovelvollisen on maksettava arvonlisäveron suoritettava nettomäärä

– kuukausittaisten veroilmoitusten tapauksessa

– ennen kuluvaa kuukautta seuraavan kuukauden 20. päivää

– neljännesvuosittaisten veroilmoitusten tapauksessa

– ennen neljännesvuotta seuraavan kuukauden 20. päivää

– vuosittaisten veroilmoitusten tapauksessa

– ennen verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 25. päivää

ja verovelvollinen voi vaatia kyseisen määrän palautusta kyseisestä samasta päivästä alkaen.”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

21 Komission mukaan kansallinen säännöstö, jonka nojalla verovelvollisten on siirrettävä direktiivin 2006/112 183 artiklassa tarkoitettu ylijäämä seuraavalle verokaudelle siltä osin kuin tällainen ylijäämä sisältää ostoihin, joista kyseessä oleva verovelvollinen ei vielä ole maksanut vastiketta, sisältyvän arvonlisäveron määrän, on kyseisen direktiivin vastainen, joten se päätti aloittaa EY 226 artiklassa tarkoitetun menettelyn ja osoitti 21.3.2007 Unkarin tasavallalle virallisen huomautuksen.

22 Kyseinen jäsenvaltio vastasi viralliseen huomautukseen 30.5.2007 päivätyllä kirjeellä, jossa se kiisti mitenkään rikkoneensa unionin oikeutta.

23 Komissio katsoi mainitun vastauksen jälkeenkin, ettei Unkarin tasavalta noudattanut direktiivin 2006/112 mukaisia velvoitteitaan, joten se antoi 8.10.2009 perustellun lausunnon, jossa se kehotti kyseistä jäsenvaltiota toteuttamaan mainitun lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahdessa kuukaudessa lausunnon vastaanotosta.

24 Unkarin tasavalta vastasi perusteltuun lausuntoon 16.12.2009 päivätyllä kirjeellä ja väitti, ettei unionin oikeutta ollut rikottu, joten komissio päätti nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

Kanne

Asianosaisten lausumat

25 Komissio väittää, että arvonlisäverolain 186 §:n 2 momentti on unionin oikeuden vastainen, koska siinä evätään myynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta vähennettävissä olevan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ylijäämän palautus siltä osin kuin ostoihin sisältyvä arvonlisävero johtuu liiketoimista, joista ei ole vielä maksettu arvonlisäveron sisältävää vastiketta.

26 Komissio väittää, että direktiivin 2006/112 62 ja 63 artiklan mukaan myynnistä johtuva arvonlisäverosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan, riippumatta kyseessä olevasta liiketoimesta suoritettavan vastikkeen maksamisesta. Tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan on siis tilitettävä arvonlisävero veroviranomaisille, vaikkei tällainen luovuttaja tai suorittaja ole vielä saanut asiakkailtaan maksua ennen verokauden päättymistä. Koska tällaisessa tilanteessa arvonlisäverolain 186 §:n 2 momentti on esteenä sille, että asiakas vaatii kyseessä olevaa liiketoimea vastaavan arvonlisäveron palautusta, arvonlisäverojärjestelmä on epätasapainoinen.

27 Komission mielestä tällainen vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palautuksen epääminen rasittaa kyseessä olevia toimijoita, koska se, että valtio siirtää myöhemmäksi palautusta vaativan verovelvollisen saatavan maksamista, vähentää tilapäisesti tällä verovelvollisella olevien tavaroiden arvoa, mikä vähentää erityisesti tämän käteisvarojen määrää.

28 Komissio korostaa lisäksi, että kyseinen kansallinen lainsäädäntö ei sisällä vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän maksamisen myöhentämiselle minkäänlaista ajallista rajoitusta. Komission mukaan on siis mahdollista, että verovelvollisen on siirrettävä tällainen ylijäämä useaan kertaan. Direktiivin 2006/112 183 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodosta kuitenkin ilmenee komission mukaan, että ylijäämä on palautettava viimeistään sen syntymistä seuraavan toisen verokauden aikana.

29 Komissio väittää myös, että kyseisessä artiklassa säädetään vain siitä, että jäsenvaltiot voivat määrittää vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palautusta koskevat menettelysäännöt, jotta nämä säännöt sisältyvät asianmukaisesti hallintomenettelyä koskeviin eri sääntelyihin. Kyseisessä artiklassa ei sitä vastoin anneta mahdollisuutta rajoittaa kyseistä palautusta aineellisilla edellytyksillä. Kyseisessä kansallisessa säännöstössä ei kuitenkaan säädetä arvonlisäveron palautuksen muotosäännöistä vaan sen aineellisista rajoituksista.

30 Unkarin tasavallan mukaan edellytys, joka arvonlisäverolain 186 §:n 2 momentissa asetetaan vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palautuksen saamiselle ja joka on se, että on maksettu vastike vähennyskelpoisen arvonlisäveron synnyttävästä ostoliiketoimesta, ei ole vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta eikä myöskään direktiivin 2006/112 183 artiklaa, jossa selvästi annetaan jäsenvaltioille toimivalta määrittää kyseisen palautuksen edellytykset.

31 Kyseinen jäsenvaltio väittää, että arvonlisäverolain 186 §:n 2 momentista johtuva vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palautuksen lykkäys ei merkitse mitään verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista rasitetta verovelvolliselle. ”Arvonlisäverorasite” nimittäin on ymmärrettävä niin, että sillä tarkoitetaan ainoastaan lopullista rasitetta eli tilannetta, jossa verovelvollisen on suoritettava arvonlisävero ilman vähennysoikeutta. Tilapäisesti suoritettu arvonlisävero sitä vastoin on vain rahoitus- tai kassarasite, joka vaikuttaa ainoastaan väliaikaisesti kyseessä olevan toimijan taloudelliseen tilanteeseen, eikä se ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen. Unkarin tasavalta korostaa tässä yhteydessä, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä sisältää sääntöjä, joiden nojalla verovelvollisten on tilapäisesti suoritettava kyseisen veron määrä.

32 Kyseiselle palautukselle asetetulla edellytyksellä ei myöskään aiheuteta verovelvolliselle mitään taloudellista riskiä, sillä tämä ei ole vielä maksanut velkaansa. Todellisuudessa rasite kohdistuu vain myyjään ja johtuu unionin oikeuden säännöistä, erityisesti direktiivin 2006/112 62 ja 63 artiklasta. Koska tällainen rasite sopii yhteen verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, väitettyä riidanalaisesta kansallisesta säännöstöstä johtuvaa rasitetta tavaroiden tai palveluiden hankkijalle ei voida pitää kiellettynä.

33 Unkarin tasavallan mukaan kyseisen kansallisen säännöstön tarkoituksena on neutralisoida etu, jonka saa sellainen tavaroiden tai palveluiden hankkija, joka voisi käyttää liiketoimea, jota ei ole maksettu tai jota ei ehkä koskaan maksetakaan, rasittavan veron palautusta hyväkseen parantaakseen kassatilannettaan ja erityisesti suorittaakseen

maksun tavaroiden tai palvelujen toimittajilleen. Komissio katsoo sitä vastoin, että valtio myöntää verovelvollisille vastikkeettoman lainan, joka rasittaa sen talousarviota erityisesti silloin, kun toimittajan verokausi on hankkijan verokautta pidempi.

34 Unkarin tasavalta väittää lisäksi, että komission tulkinta verotuksen neutraalisuuden periaatteesta rajoittaa perusteettomasti harkintavaltaa, joka jäsenvaltioille annetaan direktiivin 2006/112 183 artiklassa, ja tekee tämän artiklan sisällön merkityksettömäksi.

35 Unkarin tasavalta väittää myös, ettei sen säännöstöllä vaaranneta verovelvollisella olevaa mahdollisuutta saada takaisin arvonlisäveron koko määrä käteismaksulla kohtuullisessa ajassa, jos tällainen aika on vahvistettu liiketoimea koskevaa maksua varten. Sen mukaan unionin tuomioistuin on hyväksynyt, että jäsenvaltioilla on tiettyä liikkumavaraa vahvistaessaan määräajan vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palautukselle.

36 Siitä, ettei vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän siirtoa seuraavalle verokaudelle ole rajoitettu ajallisesti, Unkarin tasavalta toteaa, ettei direktiivin 2006/112 tekstissä eikä myöskään direktiivin johdanto-osassa mainita, että kyseinen ylijäämä voidaan siirtää seuraavalle verokaudelle ainoastaan kerran. Lisäksi riidanalaisessa säännöstössä asetetun maksuedellytyksen täyttyminen riippuu kyseisen verovelvollisen omasta tahdosta.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

37 Komissio väittää pääasiallisesti, että Unkarin tasavalta on ylittänyt jäsenvaltioilla direktiivin 2006/112 183 artiklan nojalla olevan vapauden rajat säätämällä, että palautus evätään siltä osin kuin verovelvollinen ei vielä ole maksanut suoritettavaa arvonlisäveron sisältävää vastiketta vähennyskelpoisen arvonlisäveron synnyttävästä liiketoimesta.

38 Kyseisessä 183 artiklassa säädetään, että jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

39 Jo kyseisen artiklan sanamuodosta ja erityisesti ilmauksesta ”tarkemmin määräämillään ehdoilla” ilmenee, että jäsenvaltioilla on tietty liikkumavara, kun ne määräävät arvonlisäveron ylijäämän palauttamistavoista (ks. asia C-78/00, komissio v. Italia, tuomio 25.10.2001, Kok., s. I-8195, 32 kohta; asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.7.2008, Kok., s. I-5129, 17 kohta ja asia C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, tuomio 12.5.2011, Kok., s. I-3873, 33 ja 64 kohta).

40 On kuitenkin huomattava, ettei tästä seikasta voida päätellä, että direktiivin 2006/112 183 artiklaa olisi tulkittava siten, että jäsenvaltioiden tarkemmin määräämät arvonlisäveron ylijäämän palauttamista koskevat ehdot jäisivät kokonaan unionin oikeuden kannalta suoritettavan valvonnan ulkopuolelle (ks. vastaavasti asia C-472/08, Alstom Power Hydro, tuomio 21.1.2010, Kok., s. I-623, 15 kohta ja em. asia Enel Maritsa Iztok 3, tuomion 28 kohta).

41 On nimittäin tutkittava, miltä osin direktiivin 2006/112 183 artiklaan – kun sitä tulkitaan arvonlisäverotuksen asiayhteyden ja sitä koskevien yleisten periaatteiden valossa – sisältyy erityisiä säännöksiä, joita jäsenvaltioiden on noudatettava, kun ne toteuttavat oikeuden arvonlisäveron ylijäämän palauttamiseen (ks. em. asia Enel Maritsa Iztok 3, tuomion 30 kohta).

42 Tässä yhteydessä on todettava ensinnäkin, että verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka hänen on maksettava tai jonka hän on maksanut hänelle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (ks. mm. em. asia komissio v. Italia, tuomion 28 kohta; em. asia Sosnowska, tuomion 14 kohta ja em. asia Enel Maritsa Iztok 3, tuomion 31 kohta).

43 Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut, kyseinen vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Erityisesti mainittakoon se, että vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin (ks. mm. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok., s. I-1883, 18 kohta; asia C-392/09, Uszodaépítő, tuomio 30.9.2010, Kok., s. I-8791, 34 kohta ja em. asia Enel Maritsa Iztok 3, tuomion 32 kohta).

44 Toiseksi on muistutettava, että vähennysoikeuden syntymisestä säädetään direktiivin 2006/112 siinä luvussa, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, olevissa 167–172 artiklassa, kun taas kyseisen direktiivin 178–183 artikla koskevat vain vähennysoikeuden käytön yksityiskohtaisia sääntöjä (ks. vastaavasti asia C-338/98, komissio v. Alankomaat, tuomio 8.11.2001, Kok., s. I-8265, 71 kohta ja asia C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5583, 30 kohta).

45 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt mahdollisuudesta säätää direktiivin 2006/112 183 artiklan nojalla siitä, että arvonlisäveron ylijäämä siirretään seuraavalle verokaudelle tai palautetaan, että jäsenvaltioiden tästä tarkemmin määräämät ehdot eivät saa vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi. Näiden ehtojen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin suorittaa kyseiseen arvonlisäveron ylijäämään perustuvan koko saatavan verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että se palautetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja että käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei varsinkaan aiheudu verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä (ks. em. asia komissio v. Italia, tuomion 33 ja 34 kohta; em. asia Sosnowska, tuomion 17 kohta ja em. asia Enel Maritsa Iztok 3, tuomion 33 ja 64 kohta).

46 Kolmanneksi on todettava merkityksestä, joka direktiivillä 2006/112 perustetussa järjestelmässä on annettu arvonlisäveron perusteena olevien liiketoimien maksamiselle, että kyseisen direktiivin 63 artiklan mukaan arvonlisäverosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan eli kun kyseessä oleva liiketoimi toteutuu,

riippumatta siitä, onko tästä liiketoimesta suoritettava vastike jo maksettu. Näin ollen tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan on maksettava arvonlisävero veroviranomaisille, vaikkei tällainen luovuttaja tai suorittaja olisikaan vielä saanut asiakkaaltaan toteutettua liiketoimea vastaavaa maksua.

47 Samoin direktiivin 2006/112 167 artiklassa säädetään, että vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, mistä on mainitun 63 artiklan mukaan kyse silloin, kun liiketoimi on toteutettu, riippumatta siitä, onko tästä liiketoimesta suoritettava vastike maksettu. Lisäksi kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään nimenomaisesti, että verovelvollisella oleva ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus koskee paitsi tämän maksamaa arvonlisäveroa myös maksettavaa arvonlisäveroa. Direktiivin 179 artiklan sanamuodosta ilmenee myös, että vähennysoikeutta käytetään lähtökohtaisesti vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt saman kauden aikana (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-95/07 ja C-96/07, Ecotrade, tuomio 8.5.2008, Kok., s. I-3457, 41 kohta).

48 Tästä seuraa, että direktiivillä 2006/112 perustetun järjestelmän mukaan arvonlisäverosaatavan syntyminen sekä vähennysoikeuden syntyminen ja käyttäminen eivät lähtökohtaisesti riipu siitä, onko liiketoimesta suoritettava arvonlisäveron sisältävä vastike jo maksettu vai ei.

49 Tämä analyysi saa tukea direktiivin muista säännöksistä, joiden mukaan vastikkeen tosiasiallinen maksaminen voi vaikuttaa arvonlisäverosaatavan syntymiseen tai arvonlisäveron vähennyskelpoisuuteen vain direktiivissä nimenomaisesti tarkoitetuissa erityisolosuhteissa.

50 Siten direktiivin 2006/112 66 artiklan b alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus säätää direktiivin 63 artiklassa säädetystä poiketen, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta viimeistään maksun vastaanottamishetkellä. Unkarin tasavalta ei kuitenkaan ole väittänyt käyttäneensä tätä mahdollisuutta.

51 Lisäksi direktiivin 2006/112 66 artiklan b alakohtaa on vuonna 2010 eli tämän kanteen nostamisen jälkeen täydennetty lisäämällä direktiiviin 167 a artikla, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat valinnaisen järjestelmän mukaisesti säätää, että verovelvollisen, jonka arvonlisäverosaatava syntyy yksinomaan mainitun 66 artiklan b alakohdan mukaisesti, vähennysoikeutta lykätään siihen asti, kunnes arvonlisävero tälle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista on maksettu tavaroiden luovuttajalle tai palvelujen suorittajalle.

52 Näiden kaikkien säännösten tarkastelusta ilmenee, että direktiivin 2006/112 mukaan vähennysoikeuden syntyminen edellyttää vain tietyissä kyseisessä direktiivissä nimenomaisesti tarkoitetuissa erityistapauksissa sitä, että vähennyskelpoisen arvonlisäveron synnyttävästä liiketoimesta suoritettava vastike on jo maksettu. Vähennysoikeudella ei ole tällaista edellytystä kyseisiä erityistapauksia lukuun ottamatta. Kyseisen edellytyksen asettamisella vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palautukselle, joka on siten vähennysoikeuden syntymistä seuraava vaihe, voi olla samat vaikutukset vähennysoikeuteen kuin saman edellytyksen soveltamisella vähennysoikeuden syntyessä. Näin ollen se voi kyseenalaistaa vähennysoikeuden tehokkaan vaikutuksen.

53 Vähennyskelpoisen arvonlisäveron synnyttävästä liiketoimesta suoritettavan vastikkeen maksaminen ei siis voi olla sellainen direktiivin 2006/112 183 artiklassa tarkoitettu tarkempi ehto, jonka jäsenvaltiot voivat asettaa vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palautukselle.

54 Kaikesta edellä esitetystä ilmenee, että direktiivin 2006/112 183 artiklassa ei anneta jäsenvaltioille mahdollisuutta asettaa vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palautusta koskevan oikeuden käytön edellytykseksi sitä, että kyseessä olevasta liiketoimesta suoritettava määrä on maksettu. On siis niin, että kun Unkarin tasavalta epää arvonlisäveron ylijäämän palautuksen siltä osin kuin vähennyskelpoisen arvonlisäveron synnyttävästä liiketoimesta suoritettavaa arvonlisäveron sisältämää vastiketta ei ole vielä maksettu, se on ylittänyt jäsenvaltioilla kyseisen 183 artiklan nojalla olevan vapauden rajat.

55 Lisäksi on huomattava, että tällainen arvonlisäveron ylijäämän palautuksen epääminen johtaa siihen, että tietyt verovelvolliset, joiden veroilmoituksesta ilmenee jatkuvasti kyseisiä ylijäämiä, joutuvat siirtämään ylijäämän useammin kuin kerran seuraavalle verokaudelle. Tästä on muistutettava, että arvonlisäveron ylijäämän siirtäminen usealle tällaisen ylijäämän ilmenemistä seuraavalle verokaudelle ei välttämättä ole ristiriidassa direktiivin 2006/112 183 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa (ks. vastaavasti em. asia Enel Maritsa Iztok 3, tuomion 49 kohta). On kuitenkin niin, että koska kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä säädetään verokausista, joiden pituus vaihtelee kuukaudesta vuoteen, tällainen säännöstö voi johtaa siihen, että tietyt verovelvolliset eivät ylijäämän toistuvan siirtämisen takia saa tällaista määrää takaisin kohtuullisessa ajassa.

56 On siis todettava, ettei Unkarin tasavalta ole noudattanut direktiivin 2006/112 mukaisia velvoitteitaan,

– koska se velvoittaa sellaiset verovelvolliset, joiden veroilmoituksesta ilmenee kyseisen direktiivin 183 artiklassa tarkoitettu ylijäämä tietyn verokauden ajalta, siirtämään tällaisen ylijäämän kokonaisuudessaan tai osittain seuraavalle verokaudelle, jos ne eivät ole maksaneet vastaavan oston koko määrää tavarantoimittajalleen, ja

– koska kyseisen velvollisuuden takia tietyt verovelvolliset, joiden veroilmoituksesta ilmenee jatkuvasti ylijäämiä, joutuvat siirtämään tällaisen ylijäämän useammin kuin kerran seuraavalle verokaudelle.

Oikeudenkäyntikulut

57 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Unkarin tasavallan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska tämä on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Unkarin tasavalta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY mukaisia velvoitteitaan,

– koska se velvoittaa sellaiset verovelvolliset, joiden veroilmoituksesta ilmenee kyseisen direktiivin 183 artiklassa tarkoitettu ylijäämä tietyn verokauden ajalta, siirtämään tällaisen ylijäämän kokonaisuudessaan tai osittain seuraavalle verokaudelle, jos ne eivät ole maksaneet vastaavan oston koko määrää tavarantoimittajalleen, ja

– **koska kyseisen velvollisuuden takia tietyt verovelvolliset, joiden veroilmoituksesta ilmenee jatkuvasti ylijäämiä, joutuvat siirtämään tällaisen ylijäämän useammin kuin kerran seuraavalle verokaudelle.**

2) Unkarin tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset