FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
Y. BOT
fremsat den 26. maj 2011 [1]

1. Merværdiafgift (herefter »moms«), som i medfør af det fælles system, der er indført ved EU-retten, er en forbrugsafgift, som opkræves på hvert trin af produktions- og distributionsprocessen, og som i sin helhed skal bæres af den endelige forbruger.

2. For at gøre det muligt for erhvervsdrivende, som står for momsopkrævningen hos deres kunder ved modtagelsen af prisen for deres varer eller tjenesteydelser, ikke at skulle bære afgiften, fastsætter det fælles momssystem en fradragsordning, der har til formål at sikre afgiftens »neutralitet« i forhold til de erhvervsdrivende.

3. Erhvervsdrivende (herefter »afgiftspligtige personer«) har således ret til fra moms, som de har opkrævet hos deres kunder, og som de er pligtige at betale til medlemsstaten, at fratrække den indgående moms, som de selv har betalt ved erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der er nødvendige for udøvelsen af deres erhvervsvirksomhed.

4. Den foreliggende traktatbrudssag vedrører de bestemmelser i det fælles momssystem, der finder anvendelse, når den afgiftspligtige persons fradragsret overstiger den afgift, der påhviler ham.

5. I henhold til artikel 183 i Rådets direktiv 2006/112/EF [2] kan medlemsstaterne, når fradragene overstiger det skyldige momsbeløb for en afgiftsperiode, enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

6. Det er Republikken Ungarns opfattelse, at den i henhold til denne bestemmelse har ret til at begrænse tilbagebetalingen til den del af momsen, som den afgiftspligtige person faktisk har betalt. Europa-Kommissionen har anlagt nærværende traktatbrudssag, da den ikke finder, at nævnte bestemmelse giver medlemsstaterne denne mulighed.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, EUT L 347, s. 1.

7. I dette forslag til afgørelse vil jeg redegøre for, hvorfor det er min opfattelse, at Kommissionen skal gives medhold i den foreliggende sag.

I — Retsforskrifter

A — *EU-retlige forskrifter*

8. Jeg skal anføre, at i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende i sine indlæg, er begrænsningen i ungarsk ret ikke i strid med princippet om afgiftsneutralitet, som det fælles momssystem er baseret på. Jeg skal imidlertid redegøre for, at artikel 183 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets andre bestemmelser om fradragsretten, åbenbart begrænser medlemsstaternes kompetence til ét af to alternativer, enten at tilbagebetale det overskydende beløb eller at overføre det til den følgende periode, uden at sondre mellem den moms, der er betalt, og den moms, som blot skyldes, således som Kommissionen videre har gjort gældende.

9. En medlemsstat kan således ikke begrænse tilbagebetalingen af det overskydende beløb til den del af momsen, som den afgiftspligtige person faktisk har betalt, uden at overskride den skønsmargen, som medlemsstaten har i medfør af direktiv 2006/112.

10. Ifølge artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF [3] bygger det fælles momssystem på den grundsætning, at der på varer og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet. Ved enhver omsætning svares moms, der beregnes af varens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller tjenesteydelsen, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

11. Afsnit VI i direktiv 2006/112, der har overskriften »Afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald«, indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

3 — Direktiv af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT 1967, s. 12.

»*Artikel 62*

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.

[…]

Artikel 63

Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

[…]

Artikel 65

Såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.

Artikel 66

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

c) såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne udstedes for sent, inden for en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden.

[…]«

12. Afsnit X i direktiv 2006/112 omhandler fradrag. Afsnittets kapitel 1, der har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, indeholder bl.a. artikel 167 og 168, som har følgende ordlyd:

»*Artikel 167*

Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

Artikel 168

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

[...]«

13. Kapitel 4 i afsnit X i direktiv 2006/112 omhandler betingelserne for udøvelse af fradragsretten. Kapitlet indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

»*Artikel 178*

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

[…]

Artikel 179

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.

[…]

Artikel 183

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.«

14. Kapitel 5 i afsnit X i direktiv 2006/112 har overskriften »Regulering af fradrag«. Følgende bestemmes i kapitlets artikel 184 og 185:

»*Artikel 184*

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

Artikel 185

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.«

15. Afgiftspligtige personers forpligtelser vedrørende momsbetaling er fastsat i afsnit XI i direktiv 2006/112, som bl.a. indeholder følgende bestemmelser:

»*Artikel 206*

Enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsen, skal indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den i artikel 250 omhandlede momsangivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb.

[…]

Artikel 250

1. Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages […]

[…]

Artikel 252

1. Momsangivelsen skal indgives inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist. Denne frist må højst være på to måneder regnet fra udløbet af hver afgiftsperiode.

2. Medlemsstaterne fastsætter afgiftsperioden til en, to eller tre måneder.

Medlemsstaterne kan dog fastsætte andre perioder, der imidlertid ikke må overstige et år.«

B — *Nationale bestemmelser*

16. Artikel 55, stk. 1, i lov CXXVII af 2007 om moms [4] bestemmer:

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

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

18. 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).«

19. 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.«

20. Lovens artikel 186 fastsætter følgende:

»(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 [5]] fastsatte betalingstermin, hvis

4 — Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (herefter »den ungarske momslov«).

5 — Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény.

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.

[...]«

21. Det fremgår af artikel 37, stk. 1, i lov XCII af 2003 om afgiftsordningen, at betalingsterminen svarer til afgiftens betalingsfrist:

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

22. 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.«

II — Retsforhandlinger og parternes påstande

23. Kommissionen tilsendte Republikken Ungarn en åbningsskrivelse af 21. marts 2007, og dernæst en begrundet udtalelse af 8. oktober 2009, hvori den for medlemsstaten redegjorde, hvorfor den er af den opfattelse, at medlemsstatens lovgivning er i strid med artikel 183 i direktiv 2006/112. Kommissionen opfordrede ligeledes Republikken Ungarn til at efterkomme denne bestemmelse.

24. Da Republikken Ungarn, som bestrider denne vurdering, ikke efterkom udtalelsen, anlagde Kommissionen ved stævning af 20. maj 2010 nærværende sag og har nedlagt følgende påstande:

— Det 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.

— Republikken Ungarn tilpligtes at betale sagens omkostninger.

25. Republikken Ungarn har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

III — Parternes argumenter

A — *Kommissionen*

26. Kommissionen har anført, at artikel 186, stk. 2, i den ungarske momslov udelukker tilbagebetaling af overskydende beløb, i det omfang den indgående moms stammer fra transaktioner, for hvilke modydelsen inklusiv moms endnu ikke er blevet betalt, og hvor betalingsforpligtelsen ikke på anden vis er ophørt med at eksistere. Den har gjort gældende, at denne begrænsning er i strid med EU-retten.

27. For det første overholder nævnte begrænsning ikke princippet om afgiftsneutralitet, således som dette er fortolket og konkretiseret af Domstolen. Artikel 183 i direktiv 2006/112, navnlig udtrykket »i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter«, skal således fortolkes i lyset af dette princip, der udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, og i henhold til hvilket fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed.

28. Kommissionen har gjort gældende, at i henhold til nævnte direktivs artikel 62 og 63 forfalder den udgående moms på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted, uafhængigt af om modydelsen 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, beriges statskassen frem til transaktionens betaling og der bringes uligevægt i momssystemet.

29. Udelukkelsen af tilbagebetaling af den overskydende fradragsberettigede moms pålægger de omhandlede erhvervsdrivende en byrde. På den ene side formindsker medlemsstatens forsinkede betaling af en fordring for en afgiftspligtig person, der har anmodet om tilbagebetaling, midlertidigt værdien af de varer, som denne afgiftspligtige person råder over, hvilket reducerer hans muligheder for fortjeneste og hans likvide aktiver og dermed øger hans handelsrisiko. Ved at reducere de likvide aktiver, som en erhverver af varer eller en aftager af tjenesteydelser råder over, forhøjer den manglende godtgørelse af overskydende moms på den anden side samtidig risikoen for, at denne erhverver eller aftager ikke — eller kun med forsinkelse — kan betale for de varer eller tjenesteydelser, som han har fået leveret. Nævnte udelukkelse øger dermed ligeledes handelsrisikoen for leverandøren af varerne eller tjenesteydelserne og kan endog have til følge, at muligheden for at opfylde betingelsen for at opnå tilbagebetaling formindskes.

30. Selv om det momssystem, der er indført ved direktiv 2006/112, pålægger afgiftspligtige personer forskellige byrder, navnlig forpligtelsen til at indbetale udgående moms til staten uafhængigt af, om kunden har betalt modydelsen for den omhandlede transaktion, således at princippet om afgiftsneutralitet i dette system er gennemført med visse restriktioner, skal disse restriktioner fortolkes indskrænkende. Domstolen har i dom af 25. oktober 2001, Kommissionen mod Italien [6], bl.a. fastslået, at medlemsstaterne ikke må fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms, der er udformet således, at disse bestemmelser lader den

6 — Sag C-78/00, Sml. I, s. 8195.

afgiftspligtige person helt eller delvis betale momsen.

31. Ifølge Kommissionen bestemmer artikel 183 i direktiv 2006/112 kun, at medlemsstaterne kan fastlægge de procedureregler, som regulerer tilbagebetalingen, med henblik på at disse regler indgår korrekt i den administrative procedures forskellige lovbestemmelser. Artiklen tillader derimod ikke en begrænsning af nævnte tilbagebetaling ved hjælp af betingelser af materiel art. En sådan begrænsning er i strid med artiklens formål, medfører uberettigede lovgivningsmæssige forskelle mellem medlemsstaterne og tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet. Den omhandlede nationale lovgivning fastsætter således ikke formelle regler, men tilstræber at fastsætte materielle grænser for tilbagebetaling af moms.

32. For det andet har Kommissionen redegjort for, at nævnte nationale lovgivning endvidere er uforenelig med artikel 183 i direktiv 2006/112, idet den ikke indeholder en tidsmæssig begrænsning med hensyn til overførsel af det overskydende beløb til den følgende afgiftsperiode.

33. Det fremgår af denne artikels ordlyd, at det overskydende beløb skal tilbagebetales senest i løbet af den anden afgiftsperiode, efter beløbet er opstået. Ifølge den omhandlede nationale lovgivning er det derimod muligt, at den afgiftspligtige person kan overføre den overskydende moms flere gange, navnlig når det drejer sig om en afgiftspligtig person, der foretager transaktioner, hvor det fradragsberettigede indgående momsbeløb regelmæssigt overstiger det udgående momsbeløb. Dette vil i medfør af artikel 146, stk. 1, litra a), og artikel 169, litra b), i direktiv 2006/112 bl.a. være tilfældet for afgiftspligtige personer, der hovedsageligt driver eksportvirksomhed.

34. Den omhandlede nationale lovgivning sikrer endvidere ikke, at den afgiftspligtige person faktisk får tilbagebetalt den overskydende moms. Såfremt den afgiftspligtige person må indstille sin virksomhed på grund af insolvens uden at have betalt for alle sine køb, vil den overskydende moms, der svarer til de ubetalte køb, i sidste ende forblive i statens eje.

B — *Republikken Ungarn*

35. Det er Republikken Ungarns vurdering, at betingelsen i ungarsk lovgivning, hvorefter kun den faktisk betalte afgift kan være genstand for tilbagebetaling, hverken tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet eller artikel 183 i direktiv 2006/112, som åbenbart tillægger medlemsstaterne kompetence til at fastsætte tilbagebetalingsbetingelserne.

36. For det første har Republikken Ungarn gjort gældende, at denne betingelse ikke udgør en byrde for afgiftspligtige personer i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

37. »Momsbyrde« skal nemlig udelukkende forstås som den endelige byrde, dvs. en situation hvor den afgiftspligtige person skal bære momsen uden ret til fradrag. At skulle bære momsbyrden midlertidigt udgør 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.

38. Republikken Ungarn har herved understreget, at eftersom det fælles momssystem i medfør af artikel 62 og 63 i direktiv 2006/112 fastlægger, at momsen forfalder efter transaktionens gennemførelse uafhængigt af modydelsens betaling, og at tilbagebetalingen af overskydende fradragsberettiget indgående moms ydermere tidligst finder sted efter udløbet af den omhandlede afgiftsperiode, pålægger det afgiftspligtige personer at bære afgiftsbeløbet midlertidigt.

39. Den omtvistede betingelse fastlægger følgelig udelukkende det tidspunkt, hvorfra der er mulighed for tilbagebetaling, uden at drage sidstnævnte i tvivl.

40. Denne betingelse indebærer desuden ingen finansiel risiko for den afgiftspligtige person, eftersom denne endnu ikke har betalt sin gæld. Byrden bæres i realiteten udelukkende af sælgeren, men dette fremgår af EU-retlige regler, bl.a. 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 af varer eller en aftager af tjenesteydelser følger af den omtvistede nationale lovgivning, ikke anses for ulovlig.

41. Betalingsbetingelsen, der med henblik på at opnå tilbagebetaling af overskydende moms er fastsat i den ungarske momslovs artikel 186, stk. 2, tilstræber at ophæve den forskel, der findes til fordel for en erhverver af varer eller en aftager af tjenesteydelser, som i mangel af denne betingelse ville kunne betale sine leverandører takket være den afgift, som tilbagebetales af staten, og ville kunne befinde sig i en mere fordelagtig situation end en afgiftspligtig person, som har betalt sine leverandører inden tilbagebetalingen af overskydende moms. Ifølge Kommissionens opfattelse bør staten derimod indledningsvis bære den skyldige afgift, der følger af transaktionen, og tildele de afgiftspligtige personer et gratis lån, navnlig når tjenesteyderens afgiftsperiode er længere end aftagerens.

42. Den ungarske momslovs artikel 186, stk. 2, tilsigter at undgå, at en afgiftspligtig person med henblik på at forbedre sin likviditet kan drage fordel af muligheden for at opnå tilbagebetaling af afgiften på en transaktion, som den afgiftspligtige ikke har betalt, eller måske endog aldrig vil betale. Hvis leverandøren eller tjenesteyderen ikke har betalt den moms, som han er pligtig at betale, enten fordi han har angivet den i en anden afgiftsperiode, eller fordi han i almindelighed ikke inden for fristen kan betale den afgift, der påhviler

ham, er erhververens ret til tilbagebetaling i realiteten et lån fra staten, der belaster dennes budget.

43. For det andet har Republikken Ungarn gjort gældende, at Kommissionens fortolkning af princippet om afgiftsneutralitet uden rimelig grund begrænser den skønsmargen, der er overladt medlemsstaterne i henhold til artikel 183 i direktiv 2006/112. Ifølge denne medlemsstat vil en indrømmelse af, at enhver regel på momsområdet, som på nogen måde påvirker virksomheders finansielle situation, likviditet eller forretningsbeslutninger, tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet, medføre, at artikel 183 i direktiv 2006/112 mister sin betydning.

44. Republikken Ungarn har endvidere gjort gældende, at dens lovgivning ikke kan sammenlignes med den, der var omhandlet i dommen i sagen Kommissionen mod Italien, for så vidt som den ungarske lovgivning ikke sætter spørgsmålstegn ved en afgiftspligtig persons mulighed for at få udbetalt det fulde momsbeløb i form af kontantbetaling og inden for en rimelig frist, hvis der er fastsat en rimelig frist for transaktionens betaling. Ved endvidere i nævnte doms præmis 34 at anvende udtrykket »inden for rimelig frist« har Domstolen anerkendt, at medlemsstaterne råder over et vist skøn for så vidt angår fastsættelsen af tilbagebetalingsfristen. De nationale tilbagebetalingsbestemmelser kan følgelig nødvendigvis lade den afgiftspligtige person bære finansieringen midlertidigt uden derved at tilsidesætte princippet om afgiftsneutralitet.

45. Hvad angår den manglende tidsmæssige begrænsning med hensyn til overførsel af det overskydende momsbeløb til den følgende afgiftsperiode har Republikken Ungarn gjort gældende, at der hverken i teksten eller præamblen til direktiv 2006/112 er anført andet, end at den overskydende moms kun kan overføres en gang.

46. Opfyldelsen af betingelsen for at opnå tilbagebetaling i henhold til den omtvistede nationale lovgivning afhænger desuden af den omhandlede afgiftspligtige persons egen beslutning. Fra han har betalt varen eller tjenesteydelsen opstår spørgsmålet om overførsel til en senere afgiftsperiode ikke længere.

47. Endelig har Republikken Ungarn understreget, at en betalingshenstand på mellem 90 og 120 dage kan anses for normal i henhold til handelspraksis. Under disse omstændigheder kan gentagne overførsler af tilbagebetalingen kun berøre de afgiftspligtige personer, der indgiver månedlige afgiftsangivelser. De afgiftspligtige personer, der indgiver kvartalsvise afgiftsangivelser, vil nemlig for størstedelens vedkommende sandsynligvis have betalt prisen for og momsen på deres indgående transaktioner i løbet af den følgende afgiftsperiode, hvorfor tilbagebetalingen ikke længere vil være udelukket i henhold til den ungarske momslovs artikel 186, stk. 2.

IV — Bedømmelse

48. Kommissionen har for Domstolen nedlagt påstand om, at det fastslås, at den ungarske lovgivning er i strid med direktiv 2006/112, dels idet tilbagebetalingen af overskydende moms er underlagt en betingelse om, at afgiften faktisk skal være betalt, dels idet tilbagebetalingen af det overskydende beløb, der svarer til den endnu ubetalte moms, i medfør af denne betingelse kan overføres på ubestemt tid og ikke kun til den følgende afgiftsperiode.

49. Indledningsvis bemærkes, at Kommissionens andet klagepunkt blot udgør konsekvensen af anvendelsen af betingelsen, der er fastsat i den omhandlede ungarske lovgivning, hvilket er omfattet af det første klagepunkt. Lovligheden af at udskyde tilbagebetalingen af den del af momsen, der endnu ikke er betalt, frem til det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person har betalt momsen, og dermed i givet fald ud over den følgende afgiftsperiode, afhænger således af, om den af Republikken Ungarn fastsatte betingelse, hvorefter kun den betalte moms kan give anledning til tilbagebetaling, er forenelig med EU-retten.

50. Det spørgsmål, der skal vurderes i nærværende sag, vedrører følgelig, om en medlemsstat har ret til at begrænse tilbagebetalingen af overskydende moms til den del af afgiften, som den afgiftspligtige person allerede har betalt.

51. Republikken Ungarn har gjort gældende, at den er tildelt kompetence til at fastsætte en sådan betingelse i henhold til artikel 183 i direktiv 2006/112, der bestemmer, at medlemsstaterne i tilfælde af overskydende moms kan overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

52. Det drejer sig således om at fastslå, om sætningsleddet »i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter« i artikel 183 i direktiv 2006/112 giver medlemsstaterne kompetence til at begrænse tilbagebetalingen af overskydende moms til den del af afgiften, som den afgiftspligtige person har betalt.

53. Kommissionen har gjort gældende, at denne bestemmelse ikke tillader medlemsstaterne at fastsætte en sådan betingelse, idet den er i strid med dels det fælles momssystems princip om afgiftsneutralitet for afgiftspligtige personer, dels nævnte bestemmelses betydning og rækkevidde.

54. Jeg er ikke overbevist af Kommissionens argumentation vedrørende princippet om afgiftsneutralitet. Jeg er derimod enig med Kommissionens holdning med hensyn til betydningen og rækkevidden af artikel 183 i direktiv 2006/112.

A — Princippet om afgiftsneutralitet

55. I modsætning til Kommissionen er jeg ikke overbevist om, at en begrænsning af tilbagebetalingen af overskydende moms til den del af afgiften, som den afgiftspligtige person har betalt, reelt er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, der — således som denne institution har anført — udgør et grundlæggende princip i og en uadskillelig del af det fælles momssystem [7].

56. Dette princip har et dobbelt indhold. For det første kræver det, at såvel erhvervsdrivende, der befinder sig i ensartede situationer, som sammenlignelige varer og tjenesteydelser, der følgelig konkurrerer indbyrdes, behandles ens for så vidt angår moms for at undgå enhver konkurrencefordrejning. I denne henseende udgør princippet om afgiftsneutralitet det almindelige princip om ligebehandling på momsområdet [8].

57. Princippet om afgiftsneutralitet indebærer for det andet, at den afgiftspligtige person fuldt ud aflastes for den moms, der har belastet de varer og tjenesteydelser, han har erhvervet med henblik på at udøve sin afgiftspligtige virksomhed [9]. I det fælles momssystem er dette gennemført ved fradragsordningen, hvis rækkevidde er blevet fortolket i forhold til dette princip.

58. I henhold til retspraksis er princippet om afgiftsneutralitet således dels til hinder for, at fradragsordningen bevirker, at den moms, som den pågældende gøres pligtig at betale myndighederne, overstiger det afgiftsbeløb, som han har opkrævet eller har til gode hos sine kunder [10]. Dels er princippet til hinder for en national foranstaltning, hvorefter afgiftspligtige personer pålægges de momsomkostninger, som han har afholdt i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, uden at der gives ham mulighed for at fradrage denne [11]. Med andre ord kræver princippet om afgiftsneutralitet, at reglerne på fradragsområdet fuldt ud tillader den afgiftspligtige person at udligne den indgående afgift, som han har erlagt for produktionen af sine afgiftspligtige varer eller tjenesteydelser. Det drejer sig om at undgå, at den afgiftspligtige person i sidste ende må bære en residualafgift.

59. Jeg finder imidlertid ikke, at Domstolen i tidligere retspraksis har udtalt, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at den afgiftspligtige person foretager

7 — Jf. bl.a. dom af 5.3.2009, sag C-302/07, J D Wetherspoon, Sml. I, s. 1467, præmis 34 og 57, af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, og af 22.12.2010, sag C-438/09, Dankowski, Sml. I, s. 4009, præmis 37.

8 — Jf. dommen i sagen NCC Construction Danmark, præmis 44, og dom af 3.3.2011, sag C-41/09, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 831, præmis 66 og den deri nævnte retspraksis.

9 — Dom af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis.

10 — Dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 28, og J D Wetherspoon-dommen, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis.

11 — Dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis.

forskudsbetaling af moms og dermed midlertidigt bærer den finansiering, som en sådan forskudsbetaling indebærer.

60. Der kan efter min opfattelse ikke udledes et sådant princip af dommen i sagen Kommissionen mod Italien, som Kommissionen har nævnt. I denne dom stod Domstolen nemlig over for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter tilbagebetaling af overskydende moms, som et vist antal afgiftspligtige personer havde ret til for året 1992, skulle foretages ved tildeling af statsobligationer, som blev udstedt fra 1. januar 1994 og udløb fem eller ti år efter udstedelsen.

61. Det er i denne sammenhæng, at Domstolen har udtalt, at selv om medlemsstaterne har et vist råderum med hensyn til fastsættelsen af bestemmelser for tilbagebetaling af overskydende moms [12], kan de af medlemsstaterne fastsatte bestemmelser ikke udformes således, at de krænker princippet om afgiftsneutralitet ved at lade den afgiftspligtige person helt eller delvis betale momsen, således at bestemmelserne skal gøre det muligt for den afgiftspligtige person på passende betingelser at få dækket hele fordringen på overskydende moms. Heraf har Domstolen udledt, at dette 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 person [13].

62. I dommen i sagen Kommissionen mod Italien underkendte Domstolen således alene de omhandlede tilbagebetalingsbestemmelser, fordi de ikke indebar en kontantbetaling inden for en rimelig frist [14].

63. Betragter man den generelle opbygning af det fælles momssystem, bemærkes — således som den ungarske regering har understreget — at det pålægger den afgiftspligtige person at betale afgiften på forskud, ikke blot den afgift, der belaster de varer og tjenesteydelser, han erhverver med henblik på at udøve sin afgiftspligtige virksomhed, men også i en vis grad den afgift, som han er pligtig at betale statskassen.

64. Som jeg allerede har anført, opkræves momsen nemlig på hvert trin af produktions- og distributionsprocessen, således at den afgiftspligtige person i princippet skal betale moms til sine leverandører for dernæst at trække den fra den moms, som han er pligtig at betale statskassen.

12 — De bestemmelser, der finder anvendelse for så vidt angår tilbagebetaling af overskydende moms, er artikel 18, stk. 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), hvis ordlyd gengives i artikel 183 i direktiv 2006/112.

13 — Dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 33 og 34.

14 — Ibidem, præmis 36.

65. I henhold til artikel 63, 206 og 250 i direktiv 2006/112 er den afgiftspligtige person ligeledes ved hver indgivelse af momsangivelse pligtig at betale ikke blot den afgift, som han faktisk har opkrævet hos sine kunder, men også den afgift, som kunderne fortsat skylder ham for levering af varer eller tjenesteydelser, som allerede har fundet sted. Som tidligere nævnt forfalder afgiften i henhold til artikel 63 nemlig på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

66. For så vidt som de afgiftspligtige personers gæld til statskassen for størstedelens vedkommende overstiger det beløb, som de har ret til at fratrække, kan de afgiftspligtige personer således være tvunget til at bære finansieringen af den del af momsen, der er forfalden, og som endnu ikke er modtaget.

67. Hvis en medlemsstat i medfør af den mulighed, der er fastsat i artikel 183 i direktiv 2006/112, beslutter at overføre den overskydende moms til den følgende periode, der i henhold til samme direktivs artikel 252 kan vare op til et år, skal den afgiftspligtige person desuden i hele denne periode vente på tilbagebetalingen af ikke blot den afgift, som han fortsat er pligtig at betale, men også på den afgift, som han allerede har betalt.

68. I et sådant tilfælde skal den afgiftspligtige person betale momsen på forskud og bære den finansiering, som dette forskud indebærer, og afhængigt af varigheden af den af medlemsstaten fastsatte afgiftsperiode kan den afgiftspligtige persons finansieringsbyrde være højere end den byrde, der forårsages af den ungarske lovgivning, som fastsætter tilbagebetaling uden at overføre den allerede betalte afgift.

69. Kommissionen har endelig understreget, at såfremt den afgiftspligtige person må indstille sin virksomhed på grund af insolvens uden at have betalt for alle sine køb, vil den overskydende moms, der svarer til de ubetalte køb, i sidste ende forblive i statens eje.

70. Heller ikke denne konsekvens anser jeg for at være i strid med princippet om afgiftsneutralitet. Dette princip er ikke til hinder for statens berigelse, men derimod til hinder for, at den indgående moms, som den afgiftspligtige person har betalt i forbindelse med udøvelsen af sin afgiftspligtige virksomhed, skal bæres endeligt af ham. Dette er imidlertid ikke tilfældet, når den afgiftspligtige person ikke har betalt momsen.

71. Tabet i tilfælde af den afgiftspligtige persons insolvens bæres endvidere af hans leverandører, som i henhold til det fælles momssystem er forpligtede til at indbetale den forfaldne afgift til staten, selv om de endnu ikke har modtaget den. Den omstændighed, at en leverandør for en afgiftspligtig person, der har indstillet sin virksomhed på grund af insolvens, over for statskassen er skyldner for en afgift, som han ikke vil kunne inddrive, følger af anvendelsen af det fælles momssystem, nærmere bestemt artikel 63,

206 og 250 i direktiv 2006/112. En sådan situation er i øvrigt udtrykkeligt omhandlet i artikel 185 i direktiv 2006/112, som vedrører en medlemsstats mulighed for at foretage regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner.

72. Henset til samtlige disse betragtninger, finder jeg det således vanskeligt at tilslutte mig Kommissionens argumentation, hvorefter den ungarske lovgivning skulle være i strid med princippet om afgiftsneutralitet, fordi den forpligter den afgiftspligtige person til at betale den skyldige indgående moms på forskud.

73. Som jeg nærmere skal redegøre for i anden del af min vurdering, tillader bestemmelserne i direktiv 2006/112 om tilbagebetaling af overskydende moms efter min opfattelse ganske vist ikke Republikken Ungarn at indføre den omtvistede betingelse.

74. Det er imidlertid ikke de konkrete bestemmelser om anvendelsen af fradragsretten, som skal fastsætte den nøjagtige rækkevidde af princippet om afgiftsneutralitet. Det er derimod dette princip, som i tilfælde af manglende eller utilstrækkelige bestemmelser i direktiv 2006/112 skal være vejledende for deres fortolkning.

75. I den foreliggende sag er det efter min opfattelse endvidere ikke princippet om afgiftsneutralitet, der er til hinder for den omhandlede lovgivning, men snarere bestemmelserne i direktiv 2006/112 og navnlig direktivets artikel 183.

B — *Betydningen og rækkevidden af artikel 183 i direktiv 2006/112*

76. Republikken Ungarns argumentation, hvorefter artikel 183 i direktiv 2006/112 tillader den at indføre den omtvistede betingelse, er efter min opfattelse for det første i strid med bestemmelsens ordlyd. Som anført bestemmer artikel 183, stk. 1, at »[n]år 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«.

77. Ved en undersøgelse af denne bestemmelse kan det på den ene side konstateres, at den kun giver medlemsstaterne to muligheder, nemlig enten at overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller at foretage tilbagebetaling heraf i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

78. På den anden side bemærkes, at sætningsleddet »i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter« kun vedrører tilbagebetalingsbestemmelserne og ikke fastlæggelsen af fradragsbeløbet. Denne vurdering bekræftes ligeledes af de sprog, som sjette direktivs

artikel 18, stk. 4 — hvis ordlyd artikel 183 i direktiv 2006/112 gengiver — er blevet vedtaget på [15].

79. De bestemmelser, som medlemsstaterne, henset til ordlyden af artikel 183 i direktiv 2006/112, skal fastsætte, vedrører således kun de praktiske betingelser for tilbagebetaling af det overskydende beløb og ikke fastlæggelsen af dette beløb. Det kan for eksempel dreje sig om fastsættelse af skattemyndighedens frist til at foretage tilbagebetaling [16], om foranstaltninger, der skal forebygge risikoen for svig [17], eller om indførelsen af en præklusionsfrist [18].

80. Sætningsleddet »i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter« kan dog vanskeligt forstås således, at det tillader medlemsstaterne at tilføje en tredje alternativ mulighed til artikel 183, stk. 1, i direktiv 2006/112, hvorefter kun moms, der faktisk er betalt, kan tilbagebetales.

81. Denne vurdering bekræftes af flere elementer i direktiv 2006/112.

82. Direktivets artikel 183, stk. 2, bestemmer således, at medlemsstaterne kan afslå overførelse eller tilbagebetaling, når det overskydende beløb er ubetydeligt. Det kan af nævnte bestemmelse modsætningsvis udledes, at fællesskabslovgiver ikke har ønsket at tildele medlemsstaterne kompetence til at begrænse tilbagebetalingen til den betalte moms.

15 — Jf. den tyske version (»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«), den engelske (»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«), den italienske (»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«), og den nederlandske (»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 — Jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 32-34, og dom af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 17.

17 — I dom af 18.12.1997, Molenheide m.fl. (forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Sml. I, s. 7281, præmis 41-44), udtalte Domstolen, at sjette direktivs artikel 18, stk. 4, ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som tillader skattemyndighederne som sikrende foranstaltning at tilbageholde moms, der kan tilbagebetales, når der består formodning for afgiftssvig, eller når disse myndigheder påberåber sig et momskrav, som ikke fremgår af den afgiftspligtiges angivelser, og som bestrides af denne.

18 — I dom af 21.1.2010, Alstom Power Hydro (sag C-472/08, Sml. I, s. 623, præmis 22), udtalte Domstolen, at sjette direktivs artikel 18, stk. 4, ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som fastsætter en præklusionsfrist på tre år for indgivelse af en anmodning om tilbagebetaling af overskydende moms, som med urette er blevet opkrævet af skattemyndighederne i denne stat.

83. Artikel 183, stk. 1, i direktiv 2006/112 omhandler nemlig tilfælde, hvor fradragsbeløbet overstiger momsbeløbet, uden at det fastsættes, at disse fradragsrettigheder skal nedsættes med den forfaldne moms, der endnu ikke er betalt. Det er således udtrykkeligt fastsat i direktivets artikel 168, at den afgiftspligtige persons ret til at fratrække indgående afgift ikke blot vedrører den moms, han har betalt, men også den moms, han skal betale.

84. Et andet bekræftende element findes i de bestemmelser i direktiv 2006/112, som specifikt omhandler regulering af fradrag. Bl.a. omhandler direktivets artikel 185 netop den situation, hvor transaktionerne er helt eller delvis ubetalte.

85. Denne henvisning til ubetalte transaktioner i artikel 185, mens der for så vidt angår artikel 183 i direktiv 2006/112 ikke henvises hertil, bekræfter endvidere modsætningsvis, at fællesskabslovgiver ikke har ønsket at tillade medlemsstaterne at udelukke tilbagebetaling af afgiften, når denne ikke faktisk er blevet betalt.

86. Således som Republikken Ungarn har gjort gældende, kan denne fortolkning ganske vist have til følge, at en medlemsstat forpligtes til gratis at tilføre en afgiftspligtig person likviditet, når dennes ret til fradrag udgøres af en afgift, som han endnu ikke har betalt. Denne konsekvens kan forekomme ulogisk, henset til reglen, hvorefter afgiftspligtige personer er pligtige at betale statskassen moms, når momsen blot er forfalden, hvilket kan forpligte de erhvervsdrivende til på forskud at betale den moms, som de endnu ikke har modtaget.

87. Den kan ligeledes have til følge, at der skabes ulighed i de erhvervsdrivendes situation i forhold til deres evne til at opnå betalingshenstand hos deres leverandører af varer eller tjenesteydelser, hvilket kan afhænge af deres økonomiske betydning.

88. Jeg finder imidlertid ikke, at disse af Republikken Ungarn fremførte argumenter begrunder en anden fortolkning af artikel 183 i direktiv 2006/112.

89. Det er nemlig allerede fastslået, at medlemsstaterne er forpligtet til at gennemføre det fælles momssystem, selv om de anser det for ufuldstændigt. Det følger således af præmis 55 og 56 i dom af 8. november 2001, Kommissionen mod Nederlandene [19], at selv om den fortolkning, som visse medlemsstater foreslår, gør det muligt bedre at respektere visse målsætninger bag sjette direktiv, som f.eks. afgiftens neutralitet, kan medlemsstaterne ikke se bort fra de bestemmelser, der udtrykkeligt er fastsat i direktivet [20].

90. Det er derfor min opfattelse, at Kommissionen med rette har gjort gældende, at artikel 183 i direktiv 2006/112 ikke tillader en medlemsstat at begrænse tilbagebetalingen af

19 — Sag C-338/98, Sml. I, s. 8265.

20 — Dom af 6.10.2005, sag C-243/03, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 8411, præmis 35.

overskydende moms til den afgift, der faktisk er blevet betalt. Jeg foreslår følgelig Domstolen at tage det foreliggende traktatbrudssøgsmål til følge.

91. Såfremt Domstolen deler min opfattelse, bør Republikken Ungarn pålægges at bære sagens omkostninger i henhold til artikel 69, stk. 2, i Domstolens procesreglement.

V — Forslag til afgørelse

92. På baggrund af ovenstående foreslår jeg Domstolen at fastslå følgende:

— Det foreliggende traktatbrudssøgsmål tages til følge for så vidt som Europa-Kommissionen har påstået, at 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.

— Republikken Ungarn betaler sagens omkostninger.«