CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
Y. BOT
van 26 mei 2011 [1]

1. Volgens het bij het recht van de Unie ingevoerde gemeenschappelijke stelsel is de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") een verbruiksbelasting die in elk stadium van het productie- of distributieproces wordt geheven en volledig door de eindverbruiker moet worden gedragen.

2. Teneinde te voorkomen dat deze belasting moet worden gedragen door de ondernemers, die ze bij hun klanten innen op het ogenblik waarop zij de prijs voor hun producten of diensten ontvangen, voorziet het gemeenschappelijke btw-stelsel in een aftrekregeling die de „neutraliteit" van de belasting jegens hen moet waarborgen.

3. De ondernemers (hierna ook: „belastingplichtigen") mogen bijgevolg van de belasting die zij bij hun klanten hebben geïnd en die zij aan de lidstaat moeten afdragen, de btw aftrekken die zijzelf eerder bij de aankoop van de voor de uitoefening van hun beroepsactiviteit noodzakelijke goederen en diensten hebben voldaan.

4. Het onderhavige beroep wegens niet-nakoming betreft de bepalingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel die van toepassing zijn wanneer het bedrag dat de belastingplichtige mag aftrekken groter is dan het belastingbedrag dat hij verschuldigd is.

5. Volgens artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad [2] kunnen de lidstaten, indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

6. De Republiek Hongarije stelt zich op het standpunt dat zij op grond van deze bepaling de teruggaaf mocht beperken tot het deel van de btw dat de belastingplichtige daadwerkelijk heeft betaald. De Europese Commissie is van mening dat de betrokken bepaling de lidstaten deze mogelijkheid niet biedt en heeft bijgevolg het onderhavige beroep wegens niet-nakoming ingesteld.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Richtlijn van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

7. In deze conclusie zet ik uiteen waarom het onderhavige beroep mijns inziens gegrond is.

I — Rechtskader

A — *Recht van de Unie*

8. Mijn stelling is dat de in het Hongaarse recht voorziene beperking — anders dan de Commissie in haar stukken betoogt — niet in strijd is met het neutraliteitsbeginsel waarop het gemeenschappelijke btw-stelsel berust, maar tevens dat artikel 183 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van de overige bepalingen hiervan inzake het recht op aftrek — zoals ook de Commissie aanvoert —, de bevoegdheid van de lidstaten duidelijk beperkt tot twee mogelijkheden, namelijk het overschot teruggeven dan wel het doen overbrengen naar het volgende tijdvak, zonder onderscheid te maken tussen betaalde btw en nog verschuldigde btw.

9. Een lidstaat kan de teruggaaf van het overschot dus niet beperken tot het deel van de btw dat de belastingplichtige daadwerkelijk heeft betaald, zonder daarmee de beoordelingsmarge te overschrijden waarover hij volgens richtlijn 2006/112 beschikt.

10. Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad [3] berust het gemeenschappelijke btw-stelsel op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, ongeacht het aantal transacties die tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden. Bij elke transactie is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden bestanddelen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

11. Titel VI van richtlijn 2006/112, getiteld „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting", omvat met name de volgende bepalingen:

3 — Richtlijn van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 71, blz. 1301).

„Artikel 62

Voor de toepassing van deze richtlijn:

1) wordt onder „belastbaar feit" verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;

2) wordt de belasting geacht „verschuldigd te zijn" wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

[...]

Artikel 63

Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

[...]

Artikel 65

Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.

Artikel 66

In afwijking van de artikelen 63, 64 en 65 kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen op één van de volgende tijdstippen verschuldigd wordt:

a) uiterlijk bij de uitreiking van de factuur;

b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;

c) wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.

[...]"

12. Titel X van richtlijn 2006/112 betreft de aftrek. Hoofdstuk 1 ervan („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek") omvat inzonderheid de artikelen 167 en 168, die luiden als volgt:

„Artikel 167

Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

Artikel 168

Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

13. Hoofdstuk 4 van titel X van richtlijn 2006/112 betreft de wijze van uitoefening van het recht op aftrek. In dit hoofdstuk zijn onder meer de volgende artikelen opgenomen:

„*Artikel 178*

Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, sub a, bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]

Artikel 179

De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

[...]

Artikel 183

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.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgend tijdvak wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is."

14. In de artikelen 184 en 185 van titel X, hoofdstuk 5 („Herziening van de aftrek"), van richtlijn 2006/112 is bepaald:

„*Artikel 184*

De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

Artikel 185

1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen."

15. De verplichtingen van de belastingplichtigen inzake de betaling van de btw zijn neergelegd in titel XI van richtlijn 2006/112, die met name de volgende artikelen omvat:

„*Artikel 206*

Iedere belastingplichtige die tot voldoening van de belasting is gehouden, moet het nettobedrag van de btw bij de indiening van de in artikel 250 bedoelde aangifte voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.

[...]

Artikel 250

1. Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen [...].

[...]

Artikel 252

1. De btw-aangifte moet worden ingediend binnen een door de lidstaten vast te stellen termijn. Deze termijn mag niet langer zijn dan twee maanden na het verstrijken van ieder belastingtijdvak.

2. Het belastingtijdvak wordt door de lidstaten vastgesteld op een, twee of drie maanden.

De lidstaten kunnen evenwel andere belastingtijdvakken bepalen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn."

B — *Nationaal recht*

16. § 55, lid 1, van wet CXXVII van 2007 betreffende de btw [4] bepaalt:

„De belasting wordt verschuldigd op het ogenblik waarop de belastbare handeling objectief wordt verricht (hierna: „verrichting")."

17. Volgens § 56 van de Hongaarse btw-wet wordt „[d]e verschuldigde belasting op het ogenblik van de verrichting vastgesteld — tenzij deze wet anders bepaalt".

18. § 119, lid 1, van deze wet bepaalt:

„Tenzij de wet anders bepaalt, ontstaat het recht op aftrek van de belasting op het tijdstip waarop de verschuldigde belasting — overeenkomende met de voorbelasting — moet worden vastgesteld (§ 120)."

19. § 131 van de Hongaarse btw-wet bepaalt:

„(1) De voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied geïdentificeerde belastingplichtige mag op het totale belastingbedrag dat hij over een belastingtijdvak verschuldigd is, het bedrag van de aftrekbare voorbelasting in mindering brengen dat in hetzelfde belastingtijdvak dan wel in een vorig tijdvak of vorige tijdvakken is ontstaan.

(2) Indien het overeenkomstig lid 1 bepaalde verschil negatief is, mag de voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied geïdentificeerde belastingplichtige

a) dat verschil in het volgende belastingtijdvak beschouwen als een post die in mindering komt op het totale belastingbedrag dat hij overeenkomstig lid 1 over dat belastingtijdvak verschuldigd is, of

b) de nationale belastingautoriteiten conform de voorwaarden en bepalingen van § 186 verzoeken om teruggaaf van het verschil."

20. § 186 van deze wet luidt:

„(1) Teruggaaf van het overeenkomstig § 131, lid 1, bepaalde — en overeenkomstig lid 2 gecorrigeerde — negatieve verschil kan ten vroegste vanaf de in wet XCII van 2003 [betreffende het belastingstelsel [5]] bepaalde vervaldatum worden gevraagd, indien

4 — Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (hierna: „Hongaarse btw-wet").

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

a) de voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied geïdentificeerde belastingplichtige de belastingautoriteiten erom verzoekt bij indiening van zijn aangifte overeenkomstig § 184; [...]

[...]

(2) Zo de voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied geïdentificeerde belastingplichtige in het geval van lid 1, sub a, het bedrag dat ook belasting omvat over de handeling die de rechtsgrondslag voor de afwenteling van de belasting vormt, niet onmiddellijk, vóór de in lid 1 genoemde vervaldatum betaalt, of indien zijn schuld vóór die datum niet anderszins tenietgaat, dient de volledige aftrekbare voorbelasting over die handeling op het overeenkomstig § 131, lid 1, bepaalde negatieve verschil — uitgedrukt als een absoluut bedrag — tot maximaal dit bedrag in mindering te worden gebracht.

(3) § 131, lid 2, sub a, is van toepassing op het bedrag waarmee volgens lid 2 het overeenkomstig § 131, lid 1, bepaalde negatieve verschil — uitgedrukt als een absoluut bedrag — tot maximaal dit bedrag wordt verlaagd.

[...]"

21. Uit § 37, lid 1, van wet XCII van 2003 betreffende het belastingstelsel blijkt dat de vervaldatum overeenstemt met de datum waarop de belasting uiterlijk moet worden betaald:

„De belasting moet worden betaald op de in de bijlage bij de wet of in de wet zelf vermelde datum (vervaldatum) [...]"

22. Bijlage II, deel I, punt 2, sub a, van deze wet luidt:

„De [btw]-plichtige dient het netto verschuldigde [btw]-bedrag te betalen,

— in het geval van maandaangiften, vóór de 20e van de maand volgend op de lopende maand,

— in het geval van kwartaalaangiften, vóór de 20e van de maand volgend op het kwartaal,

— in het geval van jaaraangiften, vóór 25 februari van het jaar volgend op het belastingjaar

en kan vanaf diezelfde datum om teruggaaf ervan verzoeken."

II — Procesverloop en conclusies van partijen

23. De Commissie heeft op 21 maart 2007 een aanmaningsbrief en vervolgens op 8 oktober 2009 een met redenen omkleed advies aan de Republiek Hongarije gericht, waarin zij uiteenzette waarom zij meende dat de regeling van deze lidstaat in strijd was met artikel 183 van richtlijn 2006/112. Daarbij heeft zij de lidstaat ook verzocht, zich naar deze bepaling te voegen.

24. Aangezien de Republiek Hongarije, die deze beoordeling betwist, aan dit verzoek geen gevolg heeft gegeven, heeft de Commissie bij akte van 20 mei 2010 het onderhavige beroep ingesteld, waarbij zij concludeert dat het het Hof behage:

— vast te stellen dat de Republiek Hongarije de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens richtlijn 2006/112[...]

— door belastingplichtigen uit wier belastingaangifte voor een bepaald belastingtijdvak een „overschot" in de zin van artikel 183 van richtlijn [2006/112] blijkt, te verplichten dat overschot geheel of gedeeltelijk naar het volgende tijdvak over te brengen indien zij aan hun leverancier niet het volledige bedrag van de desbetreffende aankoop hebben betaald, en

— doordat bepaalde belastingplichtigen uit wier belastingaangifte regelmatig een „overschot" blijkt, zich als gevolg van deze verplichting genoodzaakt zien om dat overschot meermaals naar het volgende tijdvak over te brengen;

— de Republiek Hongarije te verwijzen in de kosten.

25. De Republiek Hongarije concludeert tot verwerping van het beroep van de Commissie en tot verwijzing van de Commissie in de kosten.

III — Argumenten van partijen

A — *De Commissie*

26. De Commissie wijst erop dat § 186, lid 2, van de Hongaarse btw-wet teruggaaf van het overschot uitsluit voor zover de reeds betaalde btw verband houdt met handelingen waarvoor de tegenprestatie, btw inbegrepen, nog niet is betaald en de betalingsplicht niet anderszins is komen te vervallen. Deze beperking is in strijd met het recht van de Unie.

27. Ten eerste strookt deze beperking niet met het beginsel van fiscale neutraliteit zoals dat door het Hof is uitgelegd en geconcretiseerd. Artikel 183 van richtlijn 2006/112, in het bijzonder de bewoordingen „overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling", moet worden uitgelegd in het licht van dit beginsel, dat een grondbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt en volgens hetwelk de aftrekregeling ten doel heeft, de ondernemer volledig te ontlasten van de btw die hij in het kader van al zijn economische activiteiten dient te betalen of heeft betaald.

28. Volgens de artikelen 62 en 63 van deze richtlijn wordt de btw verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht, ongeacht of de tegenprestatie voor de betrokken handeling is betaald. Een goederenleverancier of een dienstverrichter is dus verplicht, btw aan de schatkist af te dragen, ook al heeft hij vóór het einde van het belastingtijdvak nog geen betaling van zijn klanten ontvangen. Aangezien § 186, lid 2, van de Hongaarse btw-wet in een dergelijke situatie de klant belet de btw over de betrokken handeling terug te vragen, verrijkt deze bepaling de schatkist totdat de handeling is betaald en verstoort zij het evenwicht van het btw-stelsel.

29. Doordat teruggaaf van het overschot aan aftrekbare btw uitgesloten is, wordt de betrokken ondernemers een last opgelegd. Enerzijds vermindert het uitstellen door de staat van de betaling van de schuldvordering van de belastingplichtige die teruggaaf verlangt, tijdelijk de waarde van de goederen waarover deze belastingplichtige beschikt, wat zijn kansen op winst en zijn liquide middelen beperkt, en dus zijn economisch risico vergroot. Anderzijds verhoogt de weigering tot teruggaaf van het btw-overschot, doordat zo de liquide middelen van de koper van de goederen of de ontvanger van de diensten afnemen, tegelijk het risico dat deze koper of ontvanger de hem geleverde goederen of verstrekte diensten niet — of slechts met vertraging — kan betalen. Die uitsluiting verhoogt dus ook het economische risico van de goederenleverancier of de dienstverrichter en maakt het zelfs minder waarschijnlijk dat de voorwaarde voor teruggaaf intreedt.

30. Ook al legt het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde btw-stelsel de belastingplichtigen verschillende lasten op, met name de verplichting om btw aan de staat af te dragen, ongeacht of de klant de tegenprestatie voor de betrokken handeling heeft betaald, zodat het beginsel van fiscale neutraliteit in dit stelsel met bepaalde beperkingen wordt toegepast, dan nog moeten deze beperkingen eng worden uitgelegd. In zijn arrest van 25 oktober 2001, Commissie/Italië [6], heeft het Hof met name geoordeeld dat de lidstaten geen regeling voor teruggaaf van het btw-overschot mogen vaststellen die de belastingplichtige

6 — C-78/00, Jurispr. blz. I-8195.

geheel of gedeeltelijk de last van de btw doet dragen.

31. Artikel 183 van richtlijn 2006/112 bepaalt enkel dat de lidstaten de procedurevoorschriften voor die teruggaaf mogen bepalen, zodat deze voorschriften naar behoren in de verschillende wettelijke regelingen ter zake van de administratieve procedure kunnen worden ingepast. Dit artikel geeft de lidstaten daarentegen niet het recht om de teruggaaf door middel van materiële voorwaarden te beperken. Een dergelijke beperking is in strijd met het doel van dit artikel, leidt tot ongerechtvaardigde divergenties tussen de regelingen van de lidstaten en vormt een inbreuk op het beginsel van fiscale neutraliteit. De betrokken nationale regeling bevat evenwel geen vormvoorschriften, maar wil materiële grenzen aan de btw-teruggaaf stellen.

32. Ten tweede is die nationale regeling tevens met artikel 183 van richtlijn 2006/112 onverenigbaar omdat zij de overbrenging van het overschot naar het volgende belastingtijdvak niet in de tijd beperkt.

33. Uit de bewoordingen van dit artikel volgt dat het overschot uiterlijk in het tweede belastingtijdvak nadat het is ontstaan moet worden teruggegeven. Volgens de betrokken nationale regeling is het daarentegen mogelijk dat de belastingplichtige het btw-overschot meermaals moet overbrengen, met name wanneer het een belastingplichtige betreft die handelingen verricht waarbij het bedrag aan aftrekbare voorbelasting regelmatig groter is dan het bedrag aan nog te betalen btw. Dat is inzonderheid het geval bij belastingplichtigen die hoofdzakelijk exportactiviteiten overeenkomstig de artikelen 146, lid 1, sub a, en 169, sub b, van richtlijn 2006/112 verrichten.

34. De betrokken nationale regeling garandeert evenmin dat de belastingplichtige het btw-overschot daadwerkelijk terugkrijgt. Zet de belastingplichtige zijn activiteiten wegens insolventie stop, zonder al zijn aankopen te hebben betaald, dan blijft het met de onbetaald gebleven aankopen verband houdende btw-overschot uiteindelijk in handen van de staat.

B — *De Republiek Hongarije*

35. Volgens de Republiek Hongarije is de bepaling in haar regeling, dat alleen van daadwerkelijk betaalde belasting teruggaaf kan worden verkregen, niet in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit en evenmin met artikel 183 van richtlijn 2006/112, dat de lidstaten duidelijk de bevoegdheid toekent om de voorwaarden voor teruggaaf te definiëren.

36. Ten eerste vormt die bepaling voor de belastingplichtige geen met het beginsel van fiscale neutraliteit strijdige last.

37. Onder „btw-last" moet namelijk alleen een definitieve last worden verstaan, dat wil zeggen een situatie waarin de btw drukt op de belastingplichtige, zonder dat hij recht op aftrek heeft. Bij het tijdelijk dragen van de btw-last gaat het enkel om een financieringslast, die de financiële situatie van de betrokken ondernemer slechts tijdelijk verzwakt en niet indruist tegen het beginsel van fiscale neutraliteit.

38. Waar het gemeenschappelijke btw-stelsel in de artikelen 62 en 63 van richtlijn 2006/112 voorschrijft dat de btw verschuldigd wordt na verrichting van de handeling, ongeacht of de tegenprestatie is betaald, of ook dat teruggaaf van een overschot aan aftrekbare voorbelasting ten vroegste na het verstrijken van het betrokken belastingtijdvak plaatsvindt, verplicht het de belastingplichtigen de belasting tijdelijk te dragen.

39. Bijgevolg bepaalt de betwiste bepaling enkel vanaf wanneer teruggaaf mogelijk is, zonder de teruggaaf zelf ter discussie te stellen.

40. Verder brengt deze bepaling voor de belastingplichtige geen financieel risico mee, aangezien hij zijn schuld nog niet heeft betaald. Concreet wordt de last uitsluitend door de verkoper gedragen, maar deze last resulteert uit de bepalingen van de Unie, in het bijzonder de artikelen 62 en 63 van richtlijn 2006/112. Aangezien deze last verenigbaar is met het beginsel van fiscale neutraliteit, kan de beweerde, uit de betrokken nationale regeling voortvloeiende last voor de koper van de goederen of de ontvanger van de diensten niet als onrechtmatig worden aangemerkt.

41. De in § 186, lid 2, van de Hongaarse btw-wet gestelde betalingsvoorwaarde voor het verkrijgen van teruggaaf van een btw-overschot beoogt het voordeel van de koper van de goederen of de ontvanger van de diensten te neutraliseren die, zonder deze voorwaarde, zijn leveranciers met de door de staat teruggegeven belasting zou kunnen betalen en zo in een gunstigere situatie zou verkeren dan een belastingplichtige die zijn leveranciers vóór teruggaaf van het btw-overschot heeft betaald. Daarentegen draagt in de opvatting van de Commissie aanvankelijk de staat de uit de handeling ontstane belastingschuld en verstrekt hij de belastingplichtigen een renteloze lening, met name wanneer het belastingtijdvak van de dienstverrichter langer duurt dan dat van de dienstontvanger.

42. § 186, lid 2, van de Hongaarse btw-wet wil voorkomen dat een belastingplichtige kan profiteren van de mogelijkheid om teruggaaf te verkrijgen van de belasting die drukt op een handeling die hij niet heeft betaald en misschien zelfs nooit zal betalen, teneinde zijn liquiditeitspositie te verbeteren. Wanneer de leverancier of de dienstverrichter de door hem verschuldigde btw niet heeft betaald, omdat hij zijn aangifte in een ander belastingtijdvak indient of — meer algemeen — de btw op de vervaldag niet kan betalen, is

het recht op teruggaaf van de koper in werkelijkheid een op de overheidsbegroting drukkende lening.

43. Ten tweede beperkt de door de Commissie gegeven uitlegging van het beginsel van fiscale neutraliteit op ongerechtvaardigde wijze de beoordelingsbevoegdheid die de lidstaten bij artikel 183 van richtlijn 2006/112 is verleend. Werd aanvaard dat elke btw-bepaling die op een of andere wijze een negatieve uitwerking heeft op de financiële situatie, de liquiditeit of de commerciële beslissingen van ondernemingen, in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit, dan zou dat ertoe leiden dat artikel 183 van richtlijn 2006/112 wordt uitgehold.

44. Voorts is de Hongaarse regeling niet vergelijkbaar met die welke in het voormelde arrest Commissie/Italië aan de orde is, aangezien in eerstgenoemde regeling niet ter discussie wordt gesteld dat een belastingplichtige het totale btw-bedrag door betaling in gereed geld en binnen een redelijke termijn kan terugkrijgen, voor zover een redelijke termijn voor de betaling van de handeling is vastgesteld. Verder heeft het Hof, waar het in punt 34 van dat arrest de bewoordingen „binnen een redelijke termijn" gebruikt, erkend dat de lidstaten een zekere speelruimte hebben bij de vaststelling van de termijn voor teruggaaf. Bijgevolg kunnen de nationale regels inzake teruggaaf noodzakelijkerwijs de financieringslast tijdelijk bij de belastingplichtige leggen zonder dat het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geschonden.

45. Wat het ontbreken van een beperking in de tijd voor het overbrengen van het btw-overschot naar het volgende belastingtijdvak betreft, blijkt noch uit de bepalingen noch uit de considerans van richtlijn 2006/112 dat het btw-overschot slechts één keer mag worden overgebracht.

46. Bovendien hangt het van de belastingplichtige in kwestie zelf af of de in de betrokken nationale regeling gestelde voorwaarde voor teruggaaf wordt vervuld. Zodra hij het goed of de dienstverrichting heeft betaald, rijst de vraag naar overbrenging naar een volgend belastingtijdvak niet langer.

47. Ten slotte kan in de handelspraktijk een betalingsuitstel van 90 à 120 dagen als normaal worden beschouwd. In die omstandigheden kan het herhaalde uitstellen van de teruggaaf slechts nadelig uitvallen voor belastingplichtigen die hun aangifte maandelijks indienen. Belastingplichtigen die een kwartaalaangifte doen hebben de prijs en de btw die op in een eerder stadium verrichte handelingen drukt in de meeste gevallen namelijk waarschijnlijk in het volgende belastingtijdvak betaald, zodat teruggaaf volgens § 186, lid 2, van de Hongaarse btw-wet niet langer is uitgesloten.

IV — Beoordeling

48. De Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Hongaarse wettelijke regeling in strijd is met richtlijn 2006/112, omdat enerzijds de teruggaaf van een btw-overschot afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat de belasting daadwerkelijk is betaald, en anderzijds de teruggaaf van het met het onbetaald gebleven deel van de btw overeenkomende overschot op grond van deze voorwaarde onbeperkt en niet slechts tot het volgende tijdvak mag worden uitgesteld.

49. Vooraf zij vastgesteld dat het tweede middel van de Commissie enkel voortvloeit uit de toepassing van de in de betrokken Hongaarse regeling gestelde voorwaarde, waartegen het eerste middel is gericht. Of het uitstellen van de teruggaaf van het nog niet-betaalde deel van de btw totdat deze door de belastingplichtige is voldaan — en dus, in voorkomend geval, tot na het volgende belastingtijdvak — rechtmatig is, hangt dus af van de vraag of de door de Republiek Hongarije ingevoerde bepaling, dat alleen van betaalde btw teruggaaf kan worden verkregen, verenigbaar is met het recht van de Unie.

50. De vraag die in het kader van het onderhavige beroep moet worden beantwoord, is bijgevolg of een lidstaat de teruggaaf van een btw-overschot mag beperken tot het deel van de belasting dat door de belastingplichtige reeds is betaald.

51. De Republiek Hongarije stelt dat de bevoegdheid om een dergelijke maatregel te treffen haar wordt verleend bij artikel 183 van richtlijn 2006/112, waarin het heet dat de lidstaten, wanneer er sprake is van een btw-overschot, hetzij dat overschot kunnen doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

52. Uitgemaakt moet dus worden of het zinsdeel „overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling" in artikel 183 van richtlijn 2006/112 een lidstaat de bevoegdheid toekent om de teruggaaf van het btw-overschot te beperken tot het deel van de belasting dat de belastingplichtige heeft betaald.

53. De Commissie stelt dat deze bepaling een lidstaat niet het recht geeft om een dergelijke maatregel te treffen op grond dat hij in strijd is enerzijds met het beginsel van neutraliteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel jegens de belastingplichtigen en anderzijds met de betekenis en strekking van de betrokken bepaling.

54. Het op het beginsel van fiscale neutraliteit gebaseerde betoog van de Commissie overtuigt mij niet. Daarentegen deel ik haar standpunt over de betekenis en de strekking van artikel 183 van richtlijn 2006/112.

A — *Beginsel van fiscale neutraliteit*

55. Anders dan de Commissie ben ik er niet van overtuigd dat de beperking van de teruggaaf van een btw-overschot tot het deel van de belasting dat door de belastingplichtige is betaald, werkelijk in strijd is met het beginsel van neutraliteit van de btw dat, zoals de Commissie uiteenzet, een grondbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt. [7]

56. Dit beginsel omvat twee aspecten. Ten eerste verlangt het dat ondernemers die in een vergelijkbare situatie verkeren alsmede soortgelijke goederen en dienstverrichtingen — die dus onderling concurreren — voor de btw gelijk worden behandeld, om verstoring van de mededinging te voorkomen. Uit dit oogpunt vormt het beginsel van fiscale neutraliteit op btw-gebied een uitdrukking van het algemene beginsel van gelijke behandeling. [8]

57. Ten tweede is voor het beginsel van fiscale neutraliteit vereist dat de belastingplichtige geheel wordt ontlast van de btw over de goederen en diensten die hij ter uitoefening van zijn belaste activiteiten heeft gekocht. [9] In het gemeenschappelijke btw-stelsel komt dit beginsel tot uitdrukking in de aftrekregeling, waarvan de strekking in het licht van dit beginsel is uitgelegd.

58. Zo verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich volgens de rechtspraak enerzijds tegen een aftrekregeling die ertoe leidt dat het bedrag aan btw dat de betrokkene de fiscus moet betalen, groter is dan de belasting die hij heeft geïnd of die hem door zijn klanten verschuldigd is. [10] Anderzijds verzet het zich tegen een nationale maatregel die de belastingplichtige belast met de kosten van de btw die hij bij het verrichten van zijn economische activiteit heeft gedragen, zonder dat hij deze zou kunnen aftrekken. [11] Met andere woorden verlangt het beginsel van fiscale neutraliteit dat de voorbelasting die de belastingplichtige in het kader van de productie van zijn belaste goederen of diensten heeft betaald, door de regels inzake aftrek volledig kan worden geneutraliseerd. Het doel is te voorkomen dat voor de belastingplichtige uiteindelijk nog een belastingschuld blijft bestaan.

59. Ik vind in de rechtspraak echter geen precedent waarbij het Hof zou hebben geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat de belastingplichtige

7 — Zie met name arresten van 5 maart 2009, J D Wetherspoon (C-302/07, Jurispr. blz. I-1467, punten 34 en 57); 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 22 december 2010, Dankowski (C-438/09, Jurispr. blz. I-4009, punt 37).

8 — Zie arrest NCC Construction Danmark, reeds aangehaald (punt 44), en arrest van 3 maart 2011, Commissie/Nederland (C-41/09, Jurispr. blz. I-831, punt 66 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

9 — Arrest van 26 mei 2005, Kretztechnik (C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

10 — Arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punt 28), en reeds aangehaald arrest J D Wetherspoon (punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 — Arrest van 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

de btw vooruitbetaalt en zodoende voorlopig de met een dergelijke vooruitbetaling gepaard gaande financieringslast draagt.

60. Uit het voormelde arrest Commissie/Italië, waarop de Commissie zich beroept, kan mijns inziens geen dergelijk beginsel worden afgeleid. In dat arrest moest het Hof namelijk uitspraak doen over de regeling van een lidstaat op grond waarvan de teruggaaf van het btw-overschot waarop een aantal belastingplichtigen voor 1992 recht had, diende te geschieden door de afgifte van staatsleningen vanaf 1 januari 1994, die vijf of tien jaar na de uitgifte vervielen.

61. In die samenhang heeft het Hof vastgesteld dat de lidstaten bij de vaststelling van de regeling voor de teruggaaf van het btw-overschot weliswaar een zekere bewegingsvrijheid hebben [12], maar dat de door hen vastgestelde regeling het beginsel van fiscale neutraliteit niet mag schenden door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen, en hem dus in staat moet stellen, op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen. Dit betekent dat de teruggaaf binnen een redelijke termijn moet geschieden door een betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en dat de wijze van teruggaaf voor de belastingplichtige hoe dan ook geen enkel financieel risico mag meebrengen. [13]

62. In het voormelde arrest Commissie/Italië heeft het Hof de betrokken teruggaafregeling dus enkel gelaakt op grond dat die niet in een betaling in gereed geld binnen een redelijke termijn bestond. [14]

63. Bij onderzoek van de algemene systematiek van het gemeenschappelijke btw-stelsel stel ik overigens vast dat dit stelsel, zoals de Hongaarse regering benadrukt, van de belastingplichtige verlangt dat hij die belasting vooruitbetaalt — niet alleen de belasting die drukt op de goederen en de diensten die hij ter uitoefening van zijn belaste activiteiten koopt, maar in zekere mate ook de belasting die hij aan de schatkist verschuldigd is.

64. Zoals ik heb uiteengezet, wordt de btw volgens het gemeenschappelijke stelsel geheven in elke fase van de productie- of distributieketen, zodat de belastingplichtige ze in beginsel aan zijn leveranciers moet betalen, om ze nadien in mindering te brengen op de btw die hij de schatkist verschuldigd is.

12 — Voor de teruggaaf van een btw-overschot gold artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), waarvan de bewoordingen zijn overgenomen in artikel 183 van richtlijn 2006/112.

13 — Arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald (punten 33 en 34).

14 — Ibidem (punt 36).

65. Evenzo dient de belastingplichtige volgens de artikelen 63, 206 en 250 van richtlijn 2006/112 bij de indiening van elke btw-aangifte niet alleen de belasting te voldoen die hij daadwerkelijk bij zijn klanten heeft geïnd, maar ook de belasting die zij hem nog verschuldigd zijn voor goederenleveringen of diensten die hij al heeft verricht. Ingevolge voornoemd artikel 63 wordt namelijk de belasting, zoals gezegd, verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

66. Aangezien de schuld van de belastingplichtigen aan de schatkist in de meeste gevallen groter is dan het bedrag dat zij mogen aftrekken, kunnen zij zich genoodzaakt zien om de financieringslast te dragen van het deel van de btw dat verschuldigd is geworden maar dat zij nog niet hebben ontvangen.

67. Voorts moet de belastingplichtige, zo een lidstaat op grond van de in artikel 183 van richtlijn 2006/112 voorziene mogelijkheid beslist het btw-overschot over te brengen naar het volgende tijdvak, waarvan de duur volgens artikel 252 van deze richtlijn ten hoogste één jaar kan bedragen, het verstrijken van dat volledige tijdvak afwachten alvorens teruggaaf te krijgen, niet alleen van de belasting die hij nog verschuldigd is, maar ook van die welke hij reeds heeft betaald.

68. In een dergelijk geval moet de belastingplichtige de btw vooruitbetalen en de met die vooruitbetaling gepaard gaande financieringslast dragen; naargelang de duur van het door de lidstaat vastgestelde belastingtijdvak kan deze last zwaarder op de financiën van de belastingplichtige wegen dan die welke voortvloeit uit de Hongaarse regeling, die in teruggaaf zonder overbrenging van de reeds betaalde belasting voorziet.

69. Ten slotte benadrukt de Commissie dat wanneer de belastingplichtige zijn activiteiten wegens insolventie zou stopzetten zonder al zijn aankopen te hebben betaald, het met de onbetaald gebleven aankopen verband houdende btw-overschot uiteindelijk in handen van de staat zou blijven.

70. Ik meen dat ook dit gevolg niet indruist tegen het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit beginsel verzet zich niet ertegen dat de staat zich verrijkt, maar tegen het feit dat de voorbelasting die de belastingplichtige in het kader van de uitoefening van zijn belaste activiteiten heeft betaald, uiteindelijk voor zijn rekening blijft. Dit is evenwel niet het geval zolang de belastingplichtige de btw niet heeft voldaan.

71. Bij insolventie van de belastingplichtige wordt de schade veeleer gedragen door zijn leveranciers, die overeenkomstig het gemeenschappelijke btw-stelsel gehouden zijn de verschuldigd geworden belasting aan de staat door te storten ook al hebben zij die nog niet ontvangen. Dat de leverancier van een belastingplichtige die zijn activiteiten wegens insolventie heeft stopgezet, de schatkist een belasting verschuldigd is die hij niet zal kunnen innen, vloeit echter voort uit de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel, meer bepaald uit de artikelen 63, 206 en 250

van richtlijn 2006/112. Bovendien is dit geval uitdrukkelijk geregeld in artikel 185 van richtlijn 2006/112, dat de lidstaat de mogelijkheid biedt om in het geval van handelingen die volledig of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, tot herziening over te gaan.

72. Gelet op het voorgaande kan ik mij maar moeilijk aansluiten bij het betoog van de Commissie, dat de Hongaarse regeling in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit omdat zij de belastingplichtige ertoe verplicht, de verschuldigde voorbelasting vooruit te betalen.

73. Zoals ik in het tweede deel van mijn analyse zal uiteenzetten, ben ik van mening dat de bepalingen van richtlijn 2006/112 inzake de teruggaaf van een btw-overschot de Republiek Hongarije inderdaad niet het recht gaven om de betwiste maatregel in te voeren.

74. Evenwel is het niet de concrete wijze waarop het recht op aftrek is geregeld die de precieze werking van het beginsel van fiscale neutraliteit moet bepalen. Het is integendeel dit beginsel dat, bij stilzwijgen of onvoldoende aanwijzingen in de tekst van richtlijn 2006/112, de uitlegging van die regeling moet sturen.

75. In de onderhavige zaak staat mijns inziens niet het beginsel van fiscale neutraliteit aan de betrokken regeling in de weg, maar de bepalingen van richtlijn 2006/112, in het bijzonder artikel 183 ervan.

B — *Betekenis en strekking van artikel 183 van richtlijn 2006/112*

76. Het betoog van de Republiek Hongarije dat zij de betwiste maatregel op grond van artikel 183 van richtlijn 2006/112 mocht invoeren, druist mijns inziens in de eerste plaats in tegen de bewoordingen van dit artikel. Ik breng in herinnering dat volgens artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, „[i]ndien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, [...] de lidstaten hetzij het overschot [kunnen] doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling".

77. Bij onderzoek ervan stel ik vast dat deze bepaling de lidstaten slechts twee mogelijkheden biedt, namelijk het overschot ofwel naar het volgende tijdvak overbrengen, ofwel overeenkomstig de door hen vast te stellen regeling teruggeven.

78. Voorts constateer ik dat het zinsdeel „overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling" enkel betrekking heeft op de regeling voor teruggaaf, en niet op de bepaling van het aftrekbedrag. Deze zienswijze wordt ook bevestigd door de andere taalversies waarin artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn, met de

bewoordingen waarvan artikel 183 van richtlijn 2006/112 overeenstemt, is vastgesteld. [15]

79. Gelet op de bewoordingen van artikel 183 van richtlijn 2006/112, betreft de door de lidstaten vast te stellen regeling dus enkel de praktische voorwaarden waaronder teruggaaf van het overschot kan worden verkregen en niet de vaststelling van het bedrag daarvan. Het kan bijvoorbeeld gaan om de termijn waarover de fiscus beschikt om teruggaaf te doen [16], maatregelen om fraude te voorkomen [17], of ook de invoering van een verjaringstermijn [18].

80. Het zinsdeel „overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling" kan echter moeilijk aldus worden opgevat dat het de lidstaten het recht geeft om aan de in artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 genoemde mogelijkheden een derde mogelijkheid toe te voegen die zou bestaan in het teruggeven van enkel de daadwerkelijk betaalde btw.

81. Deze zienswijze wordt in richtlijn 2006/112 meermaals bevestigd.

82. Zo bepaalt artikel 183, tweede alinea, ervan dat de lidstaten kunnen bepalen dat het bedrag van het overschot niet wordt overgebracht of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is. Omgekeerd kan uit deze bepaling worden afgeleid dat de gemeenschapswetgever de lidstaten niet de bevoegdheid heeft willen geven om de teruggaaf te beperken tot de voldane btw.

15 — Zie de Duitse versie („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"); de Engelse („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"); de Italiaanse („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"), en de Franse („Lorsque le montant des déductions dépasse celui de la TVA due pour une période imposable, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent").

16 — Zie in die zin reeds aangehaald arrest Commissie/Italië (punten 32-34), en arrest van 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punt 17).

17 — In het arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281), heeft het Hof voor recht verklaard dat artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn niet in de weg staat aan maatregelen die de nationale belastingautoriteiten in staat stellen, voor teruggaaf vatbare btw-bedragen bij wege van bewarende maatregel in te houden, wanneer vermoedens van belastingfraude bestaan of deze autoriteiten een btw-schuldvordering laten gelden die niet voortvloeit uit de aangiften van de belastingplichtige en die laatstgenoemde betwist (punten 41 en 44).

18 — In het arrest van 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, Jurispr. blz. I-623), heeft het Hof voor recht verkaard dat artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn zich niet verzet tegen de regeling van een lidstaat die voorziet in een verjaringstermijn van drie jaar voor de indiening van een verzoek om teruggaaf van het btw-overschot dat de belastingdienst van die staat onverschuldigd heeft geïnd (punt 22).

83. Zoals ik reeds heb uiteengezet, regelt artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 namelijk het geval waarin het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de btw, maar bepaalt het niet dat dit aftrekbedrag moet worden verminderd met de verschuldigd geworden, zij het nog niet betaalde btw. In artikel 168 van deze richtlijn heet het evenwel uitdrukkelijk dat het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting niet alleen de door hem voldane, maar ook de verschuldigde btw betreft.

84. Verdere bevestiging wordt gevonden in de bepalingen van richtlijn 2006/112 die specifiek de herziening van de aftrek regelen. In het bijzonder ziet artikel 185 hiervan juist op de situatie waarin handelingen geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven.

85. Deze vermelding van onbetaalde handelingen in dit artikel 185, terwijl met betrekking tot deze handelingen geen voorbehoud wordt gemaakt in artikel 183 van richtlijn 2006/112, bevestigt omgekeerd wederom dat de gemeenschapswetgever de lidstaten niet de mogelijkheid heeft willen bieden om de teruggaaf van de belasting uit te sluiten ingeval deze niet daadwerkelijk is betaald.

86. Het is juist dat deze uitlegging, zoals de Republiek Hongarije betoogt, een lidstaat ertoe kan nopen, een belastingplichtige kosteloos liquide middelen te verstrekken, wanneer zijn recht op aftrek een belasting betreft die hij nog niet heeft betaald. Dit gevolg kan onlogisch lijken in het licht van de regel dat de belastingplichtigen de btw aan de schatkist moeten afdragen zodra die nog maar verschuldigd wordt, waardoor ondernemers zich genoodzaakt kunnen zien, btw vooruit te betalen die zij nog niet hebben ontvangen.

87. Deze uitlegging kan ook tot ongelijkheid tussen de ondernemers leiden naargelang hun vermogen om bij hun leveranciers van goederen of diensten betalingsuitstel te krijgen, dat afhankelijk kan zijn van hun economische betekenis.

88. Mijns inziens kunnen deze argumenten van de Republiek Hongarije een andere uitlegging van artikel 183 van richtlijn 2006/112 echter niet rechtvaardigen.

89. Het Hof heeft namelijk al geoordeeld dat de lidstaten verplicht zijn het gemeenschappelijke btw-stelsel toe te passen, zelfs wanneer zij dat voor verbetering vatbaar achten. Uit de punten 55 en 56 van het arrest van 8 november 2001, Commissie/Nederland [19], volgt immers dat de lidstaten niet mogen afwijken van de in de Zesde richtlijn uitdrukkelijk voorziene bepalingen, ook niet wanneer de door bepaalde lidstaten voorgestelde uitlegging beter strookt met bepaalde doelstellingen van deze richtlijn, zoals de neutraliteit van de belasting. [20]

90. Bijgevolg stelt de Commissie mijns inziens terecht dat artikel 183 van richtlijn 2006/112 een lidstaat niet het recht geeft

19 — C-338/98, Jurispr. blz. I-8265.

20 — Arrest van 6 oktober 2005, Commissie/Frankrijk (C-243/03, Jurispr. blz. I-8411, punt 35).

om de teruggaaf van het btw-overschot te beperken tot de btw die daadwerkelijk is betaald. Derhalve geef ik het Hof in overweging om het onderhavige beroep wegens niet-nakoming gegrond te verklaren.

91. Zo het Hof mijn standpunt deelt, dient de Republiek Hongarije overeenkomstig artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof de kosten van de onderhavige procedure te dragen.

V — Conclusie

92. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging:

— het onderhavige beroep wegens niet-nakoming gegrond te verklaren voor zover de Europese Commissie de Republiek Hongarije verwijt dat zij de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde:

  — door belastingplichtigen uit wier belastingaangifte voor een bepaald belastingtijdvak een „overschot" in de zin van artikel 183 van richtlijn 2006/112 blijkt, te verplichten dat overschot geheel of gedeeltelijk naar het volgende belastingtijdvak over te brengen indien zij aan hun leverancier niet het volledige bedrag van de besbetreffende aankoop hebben betaald, en

  — doordat bepaalde belastingplichtigen uit wier belastingaangifte regelmatig een „overschot" blijkt, zich als gevolg van deze verplichting genoodzaakt zien om dat overschot meermaals naar het volgende belastingtijdvak over te brengen;

— de Republiek Hongarije te verwijzen in de kosten.