JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
YVES BOT
26 päivänä toukokuuta 2011 [1]

1. Arvonlisävero on unionin oikeudessa käyttöön otetun yhteisen järjestelmän perusteella kulutukseen kohdistuva vero, joka peritään tuotanto- tai jakeluprosessin jokaisessa vaiheessa ja joka rasittaa ainoastaan lopullista kuluttajaa.

2. Jotta vero ei jäisi niiden taloudellisten toimijoiden kannettavaksi, jotka vastaavat sen perimisestä asiakkailtaan samalla, kun ne saavat hinnan tuotteistaan tai palveluistaan, yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä säädetään vähennysjärjestelmästä, jonka tarkoituksena on varmistaa veron ”neutraalisuus” näihin toimijoihin nähden.

3. Taloudelliset toimijat, jotka ovat ”verovelvollisia”, ovat siksi oikeutettuja vähentämään siitä veron määrästä, jonka he ovat perineet asiakkailtaan ja joka heidän on maksettava valtiolle, veron, jonka he ovat itse maksaneet elinkeinotoimintansa harjoittamisessa tarvitsemiensa tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä.

4. Käsiteltävä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne koskee yhteisen arvonlisäverojärjestelmän säännöksiä, joita sovelletaan, kun verovelvollisen vähennysoikeudet ylittävät veron määrän, jonka verovelvollinen on velvollinen maksamaan.

5. Neuvoston direktiivin 2006/112/EY [2] 183 artiklassa säädetään, että silloin, kun vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

6. Unkarin tasavalta katsoo, että sillä on kyseisen säännöksen nojalla oikeus rajoittaa tällaisen ylijäämän palautus arvonlisäveron siihen osaan, jonka verovelvollinen on tosiasiallisesti maksanut. Euroopan komissio, joka katsoo, että kyseisessä säännöksessä ei anneta jäsenvaltioille tällaista mahdollisuutta, on nostanut käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu direktiivi (EUVL L 347, s. 1).

7. Esitän tässä ratkaisuehdotuksessa perusteet, joiden nojalla käsiteltävä kanne on mielestäni perusteltu.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin säännöstö*

8. Katson, että toisin kuin komissio väittää kirjelmissään, Unkarin lainsäädännössä säädetty rajoitus ei ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen, jolle yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu, vastainen. Katson kuitenkin, että kuten komissio on niin ikään väittänyt, direktiivin 2006/112 183 artiklassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin muiden vähennysoikeutta koskevien säännösten kanssa, rajoitetaan selvästi jäsenvaltioiden toimivalta mahdollisuuteen palauttaa ylijäämä tai siirtää se seuraavalle kaudelle ilman, että tehtäisiin ero maksetun arvonlisäveron ja vasta maksettavana olevan arvonlisäveron välillä.

9. Jäsenvaltio ei siksi voi rajoittaa ylijäämän palautusta arvonlisäveron osaan, jonka verovelvollinen on tosiasiallisesti maksanut, ilman että se ylittää sille direktiivissä 2006/112 annetun harkintavallan.

10. Neuvoston ensimmäisen direktiivin 67/227/ETY [3] 2 artiklan mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä. Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

11. Direktiivin 2006/112 VI osastoon, jonka otsikko on ”Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen”, sisältyy muun muassa seuraavat säännökset:

3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annettu direktiivi (EYVL 1967, 71, s. 1301).

”*62 artikla*

Tässä direktiivissä tarkoitetaan

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

2) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

– –

63 artikla

Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

– –

65 artikla

Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.

66 artikla

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

a) viimeistään laskun laatimishetkellä;

b) viimeistään maksun vastaanottamishetkellä;

c) jos laskua ei laadita tai jos se laaditaan myöhemmin, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä.

– –”

12. Direktiivin 2006/112 X osastossa käsitellään vähennyksiä. Kyseisen osaston 1 lukuun, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, sisältyy muun muassa 167 ja 168 artikla, joissa säädetään seuraavaa:

”*167 artikla*

Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

168 artikla

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

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

– –”

13. Direktiivin 2006/112 X osaston 4 luvussa käsitellään vähennysoikeuden käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä. Siihen sisältyy muun muassa seuraavat artiklat:

”*178 artikla*

Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

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

– –

179 artikla

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

– –

183 artikla

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

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

14. Direktiivin 2006/112 X osaston 5 luvun otsikkona on ”Vähennysten oikaiseminen”. Sen 184 ja 185 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

”*184 artikla*

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

185 artikla

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

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

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

15. Verovelvollisten arvonlisäveron maksamista koskevista velvollisuuksista säädetään direktiivin 2006/112 XI osastossa, johon sisältyy muun muassa seuraavat artiklat:

”*206 artikla*

Verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia ilmoituksen ennakkomaksun.

– –

250 artikla

1. Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi – –.

– –

252 artikla

1. Arvonlisäveroilmoitus on annettava määräajassa, jonka kukin jäsenvaltio vahvistaa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava verokausi yhdeksi, kahdeksi tai kolmeksi kuukaudeksi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eripituisia kausia, jotka eivät saa olla yhtä vuotta pitempiä.”

B *Kansallinen säännöstö*

16. Vuoden 2007 arvonlisäverolain CXXVII [4] 55 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

17. Unkarin arvonlisäverolain 56 §:n mukaan ”maksettava vero on todettava toteutumishetkellä, ellei tässä laissa toisin säädetä”.

18. Kyseisen lain 119 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

19. Unkarin arvonlisäverolain 131 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

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

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

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

20. Lain 186 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 131 §:n 1 momentin mukaisesti määritetyn negatiivisen erotuksen – 2 momentin mukaisesti oikaistun – määrän palautusta voidaan vaatia aikaisintaan [verojärjestelmästä vuonna 2003 annetussa laissa XCII [5]] säädetystä määräpäivästä alkaen, jos

4 – Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (jäljempänä Unkarin arvonlisäverolaki).

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

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

– –

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

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

– –”

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

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

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

”Arvonlisäverovelvollisen on maksettava arvonlisäveron suoritettava nettomäärä

– kuukausittaisten veroilmoitusten tapauksessa ennen kuluvaa kuukautta seuraavan kuukauden 20. päivää

– neljännesvuosittaisten veroilmoitusten tapauksessa ennen neljännesvuotta seuraavan kuukauden 20. päivää

– vuosittaisten veroilmoitusten tapauksessa ennen verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 25. päivää

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

II Oikeudenkäyntimenettely ja asianosaisten vaatimukset

23. Komissio esitti Unkarin tasavallalle virallisen huomautuksen 21.3.2007 ja tämän jälkeen perustellun lausunnon 8.10.2009. Komissio esitti näissä asiakirjoissa kyseiselle jäsenvaltiolle perusteet, joiden nojalla se katsoi, että kyseisen jäsenvaltion lainsäädäntö on direktiivin 2006/112 183 artiklan vastainen. Komissio myös kehotti kyseistä jäsenvaltiota mukauttamaan lainsäädäntönsä kyseisen säännöksen mukaiseksi.

24. Kun Unkarin tasavalta, joka kiistää kyseisen arvion, ei noudattanut komission kehotusta, komissio nosti 20.5.2010 nyt käsiteltävän kanteen, jossa se vaati unionin tuomioistuinta

– toteamaan, ettei Unkarin tasavalta ole noudattanut direktiivin 2006/112 mukaisia velvoitteitaan – –

  – koska se velvoittaa sellaiset verovelvolliset, joiden veroilmoituksesta ilmenee direktiivin [2006/112] 183 artiklassa tarkoitettu ”ylimenevä osa” tietyn verokauden ajalta, siirtämään tällaisen ylijäämän kokonaisuudessaan tai osittain seuraavalle verokaudelle, jos ne eivät ole maksaneet vastaavan oston koko määrää tavarantoimittajalleen, ja

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

– velvoittamaan Unkarin tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

25. Unkarin tasavalta vaatii komission kanteen hylkäämistä ja sen velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

III Asianosaisten lausumat

A *Komissio*

26. Komissio katsoo, että Unkarin arvonlisäverolain 186 §:n 2 momentissa suljetaan pois arvonlisäveron ylijäämän palauttaminen siltä osin kuin ostoihin sisältyvä arvonlisävero seuraa liiketoimista, joista vastiketta, arvonlisävero mukaan luettuna, ei vielä ole maksettu, ja maksuvelvollisuus ei ole lakannut jollain muulla tavalla. Komissio katsoo, että tämä rajoitus on unionin oikeuden vastainen.

27. Kyseinen rajoitus on ensinnäkin ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut ja täsmentänyt. Direktiivin 2006/112 183 artiklaa, etenkin sen sanamuotoa ”tarkemmin määräämillään ehdoilla”, on nimittäin tulkittava tämän periaatteen mukaisesti, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustavanlaatuinen periaate ja jonka mukaan vähennysmekanismilla tavoitellaan yrittäjän vapauttamista täysin maksettavan tai maksetun arvonlisäveron rasituksesta tämän kaikessa taloudellisessa toiminnassa.

28. Komissio väittää, että kyseisen direktiivin 62 ja 63 artiklan mukaan myyntitoimista maksettava arvonlisävero syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan, riippumatta kyseessä olevaa liiketoimea koskevan vastikkeen maksamisesta. Tavaran toimittajan tai palvelun suorittajan on siksi suoritettava arvonlisävero veroviranomaiselle, vaikka näiden toimijoiden asiakkaat eivät vielä ole maksaneet sitä ennen verokauden loppua. Koska tällaisessa tilanteessa Unkarin arvonlisäverolain 186 §:n 2 momentissa estetään asiakasta vaatimasta sellaisen arvonlisäveron palautusta, joka vastaa kyseessä olevaa liiketoimea, tämä rikastuttaa veroviranomaista siihen saakka, kunnes liiketoimi on maksettu, ja saattaa arvonlisäverojärjestelmän epätasapainoon.

29. Kun suljetaan pois vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palauttaminen, muodostuu rasite kyseisille toimijoille. Yhtäältä se, että valtio maksaa palautusta vaativan verovelvollisen saatavan viivästyneesti, vähentää väliaikaisesti kyseisen verovelvollisen hallinnassa olevien tavaroiden arvoa, mikä vähentää tämän voitonsaantimahdollisuuksia ja käteisvaroja ja kasvattaa siksi tämän taloudellista riskiä. Toisaalta vähentämällä tavaroiden tai palveluiden hankkijan käteisvaroja arvonlisäveron ylijäämän palauttamatta jättäminen lisää samanaikaisesti riskiä, että tämä hankkija ei voi maksaa tälle luovutettuja tavaroita tai suoritettuja palveluita tai voi maksaa ne ainoastaan viiveellä. Siksi tämä palautuksen mahdollisuuden sulkeminen pois kasvattaa myös tavaroiden luovuttajan tai palveluiden suorittajan taloudellista riskiä, ja sen seurauksena pienentyy myös todennäköisyys, että edellytys palautuksen saamiselle täyttyy.

30. Vaikka direktiivillä 2006/112 käyttöön otetussa arvonlisäverojärjestelmässä asetetaan erilaisia rasitteita verovelvollisille, erityisesti velvollisuus maksaa myyntitoimista maksettava arvonlisävero valtiolle riippumatta siitä, onko asiakas maksanut kyseessä olevasta liiketoimesta vastikkeen, mikä tarkoittaa, että verotuksen neutraalisuuden periaate on otettu tässä järjestelmässä käyttöön tietyillä rajoituksilla, näitä rajoituksia on tulkittava suppeasti. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa komissio vastaan Italia 25.10.2001 antamassaan tuomiossa [6] muun muassa, että jäsenvaltiot eivät voi määrittää arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen tarkempia

6 – Asia C-78/00, Kok., s. I-8195.

ehtoja siten, että verovelvollisen rasitteeksi jäisi vähänkään arvonlisäveroa.

31. Komission mukaan direktiivin 2006/112 183 artiklassa säädetään ainoastaan, että jäsenvaltiot voivat määrittää tätä palauttamista koskevat menettelylliset säännöt, jotta nämä säännöt sisältyvät asianmukaisesti eri hallinnollista menettelyä koskeviin sääntelyihin. Tässä artiklassa ei sen sijaan anneta mahdollisuutta rajoittaa tätä palauttamista aineellisiin perusteisiin liittyvien ehtojen kautta. Tällainen rajoitus on kyseisen artiklan tavoitteen vastainen, aiheuttaa jäsenvaltioiden välille sääntöihin liittyviä eroja, jotka eivät ole oikeutettavissa, ja sillä loukataan verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Kyseisellä kansallisella lainsäädännöllä ei kuitenkaan oteta käyttöön muodollisia sääntöjä, vaan siinä pyritään asettamaan aineellisia rajoituksia arvonlisäveron palauttamiselle.

32. Komissio katsoo toissijaisesti, että kyseinen kansallinen lainsäädäntö ei ole yhteensopiva direktiivin 2006/112 183 artiklan kanssa myöskään sillä perusteella, että siihen ei sisälly mitään ajallista rajoitusta, joka koskisi veron ylijäämän siirtämistä seuraavalle verokaudelle.

33. Kyseisen artiklan sanamuodosta seuraa komission mukaan, että ylijäämä on palautettava viimeistään tällaisen ylijäämän muodostumista seuraavan toisen verokauden aikana. Kyseisen kansallisen lainsäädännön mukaan on sen sijaan mahdollista, että verovelvollisen on siirrettävä arvonlisäveron ylijäämä useaan kertaan erityisesti, kun on kyse verovelvollisesta, joka toteuttaa liiketoimia, joiden vähennyskelpoisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrä jatkuvasti ylittää myyntitoimista maksettavan arvonlisäveron määrän. Erityisesti sellaisten verovelvollisten, jotka toteuttavat pääasiallisesti maastavientiä, tilanne on tällainen direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 169 artiklan b alakohdan nojalla.

34. Kyseisessä lainsäädännössä ei myöskään taata sitä, että verovelvollinen saa tosiasiallisesti takaisin arvonlisäveron ylijäämän. Jos verovelvollinen lopettaa toimintansa maksukyvyttömyyden perusteella ilman, että tämä olisi maksanut kaikkia ostojaan, maksamattomia ostoja vastaava arvonlisäveron ylijäämä koituisi lopulta valtion hyödyksi.

B *Unkarin tasavalta*

35. Unkarin tasavalta katsoo, että sen lainsäädäntöön sisältyvällä ehdolla, jonka mukaan ainoastaan tosiasiallisesti maksettu vero voi olla palautuksen kohteena, ei loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta tai rikota direktiivin 2006/112 183 artiklaa, jossa annetaan selvästi jäsenvaltioille toimivalta määrittää palautuksen ehdot.

36. Unkarin tasavalta katsoo ensinnäkin, että tämä ehto ei muodosta verovelvolliseen kohdistuvaa rasitetta verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti.

37. Käsitteen ”arvonlisäverorasite” on ymmärrettävä tarkoittavan ainoastaan lopullista rasitetta, eli tilannetta, jossa arvonlisävero jää verovelvollisen rasitteeksi ilman vähennysoikeutta. Arvonlisäverorasitteen kantaminen väliaikaisesti on ainoastaan rahoitus- tai kassarasite, joka vaikuttaa ainoastaan väliaikaisesti kyseisen toimijan taloudelliseen tilanteeseen, eikä se ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

38. Unkarin tasavalta korostaa tältä osin, että yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, jossa direktiivin 2006/112 62 ja 63 artiklan mukaan arvonlisäverosaatava syntyy liiketoimen toteutumisen jälkeen vastikkeen maksamisesta riippumatta tai jossa vähennyskelpoisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ylijäämän palauttaminen tapahtuu aikaisintaan kyseisen verokauden päättymisen jälkeen, verovelvollisten on kannettava tilapäisesti veron määrän rasitus.

39. Siksi riidanalainen ehto määrittää ainoastaan ajankohdan, josta alkaen palautus on mahdollinen, ilman että ehdossa kyseenalaistettaisiin palautus.

40. Kyseisellä ehdolla ei myöskään aiheuteta verovelvolliselle taloudellista riskiä, sillä tämä ei ole vielä maksanut velkaansa. Rasituksen kantaa todellisuudessa ainoastaan myyjä, mutta tämä seuraa unionin oikeuden säännöistä, erityisesti direktiivin 2006/112 62 ja 63 artiklasta. Koska tämä rasitus on yhteensopiva verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, väitettyä tavaroiden tai palveluiden hankkijalle riidanalaisesta kansallisesta lainsäädännöstä seuraavaa rasitetta ei voida pitää kiellettynä.

41. Maksamisen ehdolla, josta säädetään Unkarin arvonlisäverolain 186 §:n 2 momentissa arvonlisäveron ylijäämän palautuksen saamiseksi, tavoitellaan sellaisen edun neutralisoimista, joka aiheutuu tavaroiden tai palveluiden hankkijalle, joka voisi tämän ehdon puuttuessa suorittaa maksun toimittajilleen valtion palauttaman veron ansiosta ja joka olisi edullisemmassa tilanteessa kuin verovelvollinen, joka on suorittanut maksun toimittajilleen ennen arvonlisäveron ylijäämän palauttamista. Komissio katsoo sen sijaan, että valtio vastaa alun perin liiketoimesta seuraavasta verovelasta ja antaa verovelvollisille ilmaisen lainan etenkin, kun palveluiden suorittajan verokausi on pidempi kuin palveluiden hankkijan verokausi.

42. Unkarin arvonlisäverolain 186 §:n 2 momentilla pyritään välttämään se, että verovelvollinen voi hyötyä mahdollisuudesta saada palautetuksi vero, joka rasittaa liiketoimea, jota tämä ei ole maksanut tai jota tämä ei mahdollisesti koskaan maksa, parantaakseen kassatilannettaan. Jos tavaroiden luovuttaja tai palveluiden suorittaja ei ole maksanut arvonlisäveroa, jonka tämä on velvollinen maksamaan, joko siksi, että tämä ilmoittaa sen toisen verokauden aikana, tai siksi, että tämä ei yleisemmin voi maksaa veroa, joka

tälle määräytyy määräpäivänä, hankkijan oikeus palautukseen on todellisuudessa valtion laina, joka rasittaa valtion talousarviota.

43. Unkarin tasavalta väittää toiseksi, että komission tulkinta verotuksen neutraalisuuden periaatteesta rajoittaa perusteettomasti jäsenvaltioille direktiivin 2006/112 183 artiklassa annettua harkintavaltaa. Kyseisen jäsenvaltion mukaan se, että katsottaisiin, että kaikilla arvonlisäverosäännöksillä, jotka vaikuttavat jollakin tavalla yritysten taloudelliseen tilanteeseen, kassatilanteeseen tai taloudellisiin päätöksiin, loukataan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, johtaisi siihen, että direktiivin 2006/112 183 artiklalta poistuisi sen merkitys.

44. Unkarin tasavalta väittää myös, ettei sen lainsäädäntöä voida verrata edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Italia annetussa tuomiossa käsiteltyyn lainsäädäntöön, sillä Unkarin lainsäädännössä ei vaaranneta verovelvollisen mahdollisuutta saada takaisin arvonlisäveron koko määrä käteissuorituksena ja kohtuullisen ajan kuluessa, jos liiketoimen maksamiselle on määritelty kohtuullinen määräaika. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi lisäksi käyttäessään tuomion 34 kohdassa termejä ”kohtuullisen ajan kuluessa”, että jäsenvaltioilla on tiettyä harkintavaltaa palautuksen määräajan määrittämisessä. Siksi palautusta koskevilla kansallisilla säännöillä voidaan pakottavasti saattaa väliaikaisesti rahoitukseen kohdistuva rasitus verovelvollisen kannettavaksi ilman, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta loukataan.

45. Siltä osin kuin on kyse sellaisen ajallisen rajoituksen puuttumisesta, joka koskisi arvonlisäveron ylijäämän siirtämistä seuraavalle verokaudelle, Unkarin tasavalta katsoo, ettei direktiivin 2006/112 tekstissä ja johdanto-osassa viitata siihen, että arvonlisäveron ylijäämä voidaan siirtää ainoastaan kerran.

46. Riidanalaisessa kansallisessa lainsäädännössä palautuksen saamiselle asetetun ehdon täyttyminen riippuu lisäksi kyseisen verovelvollisen omasta päätöksestä. Kun verovelvollinen on maksanut tavaroiden luovutuksesta tai palveluiden suorituksesta, kysymystä siirtämisestä myöhemmälle verokaudelle ei enää tarvitse esittää.

47. Unkarin tasavalta korostaa lopuksi, että taloudellisen toiminnan käytännössä maksun siirtämistä 90 päivästä 120 päivään voidaan pitää normaalina. Siksi edellä käsitelty palautuksen siirtäminen voi koskea vain verovelvollisia, jotka tekevät veroilmoituksen joka kuukausi. Yleisimmin verovelvolliset, jotka tekevät veroilmoituksen neljännesvuosittain, ovat luultavasti maksaneet seuraavan verokauden aikana hinnan ja niiden myyntitapahtumia rasittavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron niin, ettei palautus enää sulkeudu pois Unkarin arvonlisäveron 186 §:n 2 momentin nojalla.

IV Asian arviointi

48. Komissio vaatii unionin tuomioistuinta toteamaan, että Unkarin lainsäädännöllä rikotaan direktiiviä 2006/112 yhtäältä sillä perusteella, että arvonlisäveron ylijäämän palautus riippuu siitä, että vero on tosiasiallisesti maksettu, ja toisaalta sillä perusteella, että tämän edellytyksen nojalla sen ylijäämän palautus, joka vastaa arvonlisäveron osaa, jota ei vielä ole maksettu, voidaan siirtää loputtomasti eikä ainoastaan seuraavalle verokaudelle.

49. Aivan ensiksi on todettava, että komission toinen kanneperuste on ainoastaan seuraus kyseiseen Unkarin lainsäädäntöön sisältyvän sellaisen ehdon soveltamisesta, jota käsitellään ensimmäisessä kanneperusteessa. Sen seikan laillisuus, että arvonlisäveron osan, jota ei vielä ole maksettu, palautus siirretään siihen saakka, kunnes verovelvollinen on sen maksanut, ja siksi mahdollisesti seuraavaa verokautta myöhempään ajankohtaan, riippuu siksi Unkarin tasavallan lainsäädäntöön sisältyvän sellaisen ehdon yhdenmukaisuudesta unionin oikeuden kanssa, jonka mukaan ainoastaan maksettu arvonlisävero voi johtaa palautukseen.

50. Siksi kysymys, jota on tarkasteltava käsiteltävässä asiassa, koskee sitä, onko jäsenvaltiolla oikeus rajoittaa arvonlisäveron ylijäämän palautus veron siihen osaan, jonka verovelvollinen on jo maksanut.

51. Unkarin tasavalta väittää, että sille on annettu toimivalta tällaisen ehdon määrittämiseen direktiivin 2006/112 183 artiklassa, jossa säädetään, että jäsenvaltiot voivat arvonlisäveron ylimenevän osan tapauksessa joko siirtää sen seuraavalle verokaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

52. Siksi on määritettävä, annetaanko direktiivin 2006/112 183 artiklaan sisältyvällä virkkeen kohdalla ”tarkemmin määräämillään ehdoilla” jäsenvaltiolle toimivalta rajoittaa arvonlisäveron ylijäämän palautus veron osaan, jonka verovelvollinen on maksanut.

53. Komissio väittää, että kyseisessä säännöksessä ei anneta jäsenvaltiolle oikeutta määritellä tällaista ehtoa, sillä tällainen ehto on yhtäältä yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verovelvollisia koskevan verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja toisaalta kyseisen säännöksen tarkoituksen ja ulottuvuuden vastainen.

54. En ole vakuuttunut komission väitteistä, jotka perustuvat verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen. Yhdyn sen sijaan komission kantaan, joka koskee direktiivin 2006/112 183 artiklan tarkoitusta ja ulottuvuutta.

A *Verotuksen neutraalisuuden periaate*

55. Toisin kuin komissio väittää, en ole vakuuttunut siitä, että arvonlisäveron ylijäämän palautuksen rajoittamisella veron osaan, jonka verovelvollinen on maksanut, loukataan tosiasiassa verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on, kuten kyseinen toimielin on todennut, yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluva perusperiaate. [7]

56. Tällä periaatteella on kaksi puolta. Kyseinen periaate edellyttää ensinnäkin, että toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevia taloudellisia toimijoita sekä toisiaan vastaavia tavaroita ja palveluita, jotka ovat tästä syystä kilpailutilanteessa toisiinsa nähden, kohdellaan arvonlisäverotuksessa samalla tavalla kaikkien kilpailunvääristymisen välttämiseksi. Verotuksen neutraalisuuden periaate on tästä näkökulmasta ilmaus yhdenvertaisen kohtelun yleisestä periaatteesta arvonlisäveron alalla. [8]

57. Verotuksen neutraalisuuden periaate tarkoittaa toiseksi sitä, että verovelvollinen vapautetaan kokonaan arvonlisäverosta, joka on rasittanut tavaroita ja palveluita, jotka verovelvollinen on hankkinut verollisten liiketoimiensa toteuttamiseen. [9] Kyseinen periaate on otettu käyttöön yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä vähennyssääntelyllä, jonka laajuutta on tulkittu tämän periaatteen perusteella.

58. Oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate on siksi yhtäältä esteenä sille, että vähennyssääntelyn seurauksena arvonlisävero, joka asianomaisen on maksettava veroviranomaisille, on suurempi kuin sen veron määrä, jonka asianomainen on maksanut tai joka asianomaisen asiakkaiden on maksettava tälle. [10] Kyseinen periaate on toisaalta esteenä kansalliselle toimenpiteelle, jolla saatettaisiin verovelvollisen rasitteeksi sellaisen arvonlisäveron kustannus, jonka verovelvollinen on kantanut taloudellisessa toiminnassaan, ilman että verovelvolliselle annettaisiin mahdollisuutta sen vähentämiseen. [11] Toisin sanoen verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että vähennyksiä koskevat säännöt mahdollistavat kokonaan sellaisen veron poistamisen, jonka verovelvollinen on maksanut ostoihin sisältyvänä tämän verollisten tavaroiden ja palveluiden tuottamiseksi. Tavoitteena on välttää, että vero jää lopulta verovelvollisen rasitteeksi.

59. En kuitenkaan löydä oikeuskäytännöstä aikaisempaa ratkaisua, jossa unionin tuomioistuin olisi katsonut verotuksen neutraalisuuden periaatteen olevan esteenä sille, että

7 – Ks. mm. asia C-302/07, J D Wetherspoon, tuomio 5.3.2009 (Kok., s. I-1467, 34 ja 57 kohta); asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10567, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja asia C-438/09, Dankowski, tuomio 22.12.2010 (Kok., s. I-4009, 37 kohta).

8 – Ks. em. asia NCC Construction Danmark, tuomion 44 kohta ja asia C-41/09, komissio v. Alankomaat, tuomio 3.3.2011 (Kok., s. I-831, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

9 – Asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005 (Kok., s. I-4357, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 – Asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok., s. I-5339, 28 kohta) ja em. asia J D Wetherspoon, tuomion 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

11 – Asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001 (Kok., s. I-1361, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

verovelvollinen suorittaa arvonlisäveron ennakkoon ja kantaa siksi väliaikaisesti tästä seuraavan kassarasitteen.

60. Edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Italia annetusta tuomiosta, jonka komissio on maininnut, ei mielestäni voida johtaa tällaista periaatetta. Yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä oli nimittäin kyseisessä asiassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla arvonlisäveron ylijäämän palautus, josta tietyt verovelvolliset hyötyivät vuodelta 1992, oli tehtävä valtion 1.1.1994 jälkeen liikkeelle laskemilla joukkovelkakirjoilla, jotka erääntyivät viisi tai kymmenen vuotta liikkeellelaskun jälkeen.

61. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi näissä olosuhteissa, että vaikka jäsenvaltioilla on tiettyä liikkumavaraa, kun määritetään arvonlisäveron ylijäämän palautusta koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä,[12] jäsenvaltioiden määrittämien yksityiskohtaisten sääntöjen on oltava sellaisia, että niillä ei vaaranneta verotuksen neutraalisuuden periaatetta siten, että verovelvollisen rasitteeksi jäisi vähänkään arvonlisäveroa, joten sääntöjen on oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin kyseiseen määrään perustuvan koko saatavan suorittamisen verovelvolliselle. Yhteisöjen tuomioistuin päätteli tämän edellyttävän sitä, että palauttaminen suoritetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla, ja että käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei kuitenkaan saa aiheutua verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä.[13]

62. Siksi yhteisöjen tuomioistuin moitti edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Italia antamassaan tuomiossa käsiteltyjä palautusta koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä yksinkertaisesti sillä perusteella, että ne eivät ole kohtuullisen ajan kuluessa tapahtuva käteissuoritus.[14]

63. Lisäksi silloin, kun tarkastelussa on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleinen rakenne, on todettava, kuten Unkarin hallituskin on korostanut, että verovelvollisen on suoritettava kyseinen vero ennakkoon, eikä ainoastaan se vero, joka rasittaa niitä tavaroita ja palveluita, jotka verovelvollinen on saanut verollisten liiketoimiensa harjoittamiseen, vaan myös tietyssä määrin se vero, joka verovelvollisen on maksettava valtion veroviranomaiselle.

64. Kuten olen todennut, arvonlisävero kannetaan yhteisen järjestelmän nojalla tuotanto- tai jakeluprosessin jokaisessa vaiheessa sillä tavalla, että verovelvollisen on periaatteessa maksettava se toimittajilleen, jotta verovelvollinen voi sitten vähentää sen arvonlisäverosta, jonka se on velkaa valtion veroviranomaiselle.

12 – Sovellettavat arvonlisäveron ylijäämän palautusta koskevat säännökset olivat tällaiset jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 18 artiklan 4 kohdassa, jonka sanamuoto toistetaan direktiivin 2006/112 183 artiklassa.

13 – Em. asia komissio v. Italia, tuomion 33 ja 34 kohta.

14 – Em. asia komissio v. Italia, tuomion 36 kohta.

65. Samalla tavalla direktiivin 2006/112 63, 206 ja 250 artiklan nojalla verovelvollisen on maksettava jokaista arvonlisäveroilmoitusta jättäessään paitsi vero, jonka verovelvollinen on tosiasiallisesti perinyt asiakkailtaan, myös vero, jonka nämä asiakkaat ovat verovelvolliselle velkaa tavaroiden luovutuksen tai palveluiden suorituksen perusteella, jotka verovelvollinen on jo toteuttanut. On nimittäin muistettava, että kyseisen 63 artiklan nojalla verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

66. Koska suurimmassa osassa tilanteista verovelvollisten velka veroviranomaisille on suurempi kuin verovelvollisten vähennysoikeuksien määrä, verovelvolliset saattavat joutua kantamaan kassarasitteen, joka vastaa sitä arvonlisäveron osaa, joka on tullut maksettavaksi ja jota verovelvolliset eivät vielä ole laskuttaneet.

67. Lisäksi on todettava, että jos jäsenvaltio päättäisi direktiivin 2006/112 183 artiklassa säädetyn mahdollisuuden nojalla siirtää arvonlisäveron ylijäämän seuraavalle verokaudelle, jonka pituus voi olla korkeintaan yksi vuosi saman direktiivin 252 artiklan nojalla, verovelvollisen pitäisi odottaa koko tämän ajanjakson ajan paitsi sen veron palautusta, joka verovelvollisen on edelleen maksettava, myös sen veron palautusta, jonka verovelvollinen on jo maksanut.

68. Tällaisessa tilanteessa verovelvollisen olisi maksettava arvonlisävero ennakkoon ja kannettava kassarasite, joka tästä ennakosta aiheutuu, ja jäsenvaltion määrittämän verokauden pituuden mukaan tämän rasitteen merkitys verovelvollisen taloudelle voisi olla suurempi kuin sen rasitteen merkitys, joka seuraa Unkarin lainsäädännöstä, jossa säädetään palautuksesta ilman jo maksetun veron siirtämistä.

69. Lopuksi komissio korostaa, että jos verovelvollisen olisi päätettävä liiketoimintansa maksukyvyttömyyden takia ilman, että tämä olisi maksanut kaikkia ostojaan, arvonlisäveron ylijäämä, joka vastaa maksamattomia ostoja, koituisi lopulta valtion hyväksi.

70. En katso, että tämäkään seuraus on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen. Kyseinen periaate ei ole esteenä sille, että valtio rikastuu, vaan sille, että ostoihin sisältyvä arvonlisävero, josta verovelvollisen on vastattava verollisen toimintansa harjoittamiseksi, jää lopulta verovelvollisen rasitteeksi. Näin ei kuitenkaan ole, jos verovelvollinen ei ole maksanut arvonlisäveroa.

71. Verovelvollisen maksukyvyttömyyden tilanteessa haitan kantavat pikemminkin tämän toimittajat, joiden on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusteella suoritettava valtiolle verosaatava, vaikka ne eivät olisi sitä laskuttaneet. Se, että toimintansa maksukyvyttömyyden takia lopettaneen verovelvollisen toimittaja on velkaa valtiolle verosta, jota tämä toimittaja ei voi saada takaisin, seuraa kuitenkin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisesta, tarkemmin sanottuna direktiivin 2006/112 63, 206 ja 250 artiklasta. Tästä

tilanteesta säädetään lisäksi nimenomaisesti direktiivin 2006/112 185 artiklassa, jossa käsitellään jäsenvaltion mahdollisuutta tehdä oikaisuja kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista.

B *Direktiivin 2006/112 183 artiklan tarkoitus ja ulottuvuus*

72. Kaiken edellä esitetyn perusteella minulla on vaikeuksia yhtyä komission väitteisiin, joiden mukaan Unkarin lainsäädäntö on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen sillä perusteella, että siinä velvoitetaan verovelvollinen suorittamaan ennakkoon ostoihin sisältyvän veron maksu.

73. Kuten kuitenkin on nähtävissä arviointini toisessa osassa, direktiivin 2006/112 säännöksissä, jotka koskevat arvonlisäveron ylijäämän palautusta, ei mielestäni anneta Unkarin tasavallalle mahdollisuutta ottaa käyttöön riidanalaista ehtoa.

74. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen täsmällisiä seurauksia ei kuitenkaan määritetä vähennysoikeutta koskevissa konkreettisissa soveltamissäännöissä. On päinvastoin niin, että kyseisen periaatteen on ohjattava näiden sääntöjen tulkintaa, jos direktiivin 2006/112 säännöksissä ei mainita mitään tai ne ovat riittämättömiä.

75. Mielestäni verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole käsiteltävässä asiassa esteenä kyseiselle lainsäädännölle, vaan tämän esteenä ovat juuri direktiivin 2006/112 säännökset, erityisesti direktiivin 183 artikla.

76. Unkarin tasavallan väite, jonka mukaan sillä on direktiivin 2006/112 183 artiklan nojalla toimivalta ottaa käyttöön riidanalainen ehto, on mielestäni ensinnäkin kyseisen säännöksen sanamuodon vastainen. On muistettava, että direktiivin 2006/112 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään, että ”jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla”.

77. Tätä säännöstä tarkasteltaessa totean yhtäältä, että siinä annetaan jäsenvaltioille ainoastaan kaksi mahdollisuutta, eli mahdollisuus siirtää kyseinen ylijäämä seuraavalle kaudelle tai mahdollisuus palauttaa se ehdoilla, jotka jäsenvaltioiden on määrättävä tarkemmin.

78. Katson toisaalta, että virkkeen kohta ”tarkemmin määräämillään ehdoilla” koskee ainoastaan palautuksen ehtoja eikä vähennysten määrän määrittämistä. Tällaista analyysia tukevat myös muut kielitoisinnot, joilla kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohta, jonka

sanamuoto direktiivin 2006/112 183 artiklassa toistetaan, on annettu. [15]

79. Kun direktiivin 2006/112 183 artiklan sanamuoto otetaan huomioon, tarkemmat ehdot, jotka jäsenvaltioiden on määrättävä, koskevat siksi ainoastaan ylijäämän palautuksen käytännön ehtoja eivätkä ylijäämän määrän määrittämistä. Kyseeseen voivat tulla esimerkiksi määräaika, jona verohallinnon on tehtävä tämä palautus, [16] toimet, joiden tarkoituksena on estää petoksen riski, [17] tai vanhentumisajan asettaminen. [18]

80. Virkkeen kohtaa ”tarkemmin määräämillään ehdoilla” on kuitenkin vaikea lukea sillä tavalla, että siinä sallittaisiin jäsenvaltioille sellaisen kolmannen mahdollisuuden lisääminen direktiivin 2006/112 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetyn vaihtoehdon lisäksi, jonka mukaan ainoastaan tosiasiallisesti maksettu arvonlisävero palautettaisiin.

81. Tälle arviolle on löydettävissä usealla tapaa tukea direktiivistä 2006/112.

82. Siten kyseisen direktiivin 183 artiklan toisessa kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön. Tästä säännöksestä voidaan päätellä a contrario, että yhteisön lainsäätäjä ei ole halunnut antaa jäsenvaltioille toimivaltaa rajoittaa palauttamista maksettuun arvonlisäveroon.

15 – Ks. saksankielinen toisinto (”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”), englanninkielinen toisinto (”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”), italiankielinen toisinto (”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') ja hollanninkielinen toisinto ('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 – Ks. vastaavasti em. asia komissio v. Italia, tuomion 32–34 kohta ja asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.7.2008 (Kok., s. I-5129, 17 kohta).

17 – Yhteisöjen tuomioistuin katsoi yhdistetyissä asioissa C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., 18.12.1997 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-7281), että kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohta ei ole ristiriidassa sellaisten säännösten kanssa, joilla pyritään siihen, että toimivaltaiset veroviranomaiset voivat turvaamistoimenpiteenä pidättää arvonlisäveron palautettavia määriä, jos epäillään veropetosta tai jos kyseiset viranomaiset vetoavat sellaiseen arvonlisäverosaatavaan, joka ei ilmene verovelvollisen tekemistä ilmoituksista ja jota verovelvollinen vastustaa (41 ja 44 kohta).

18 – Unionin tuomioistuin katsoi asiassa C-472/08, Alstom Power Hydro, 21.1.2010 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-623), että kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohta ei ole ristiriidassa sellaisen jäsenvaltion lainsäädännön kanssa, jossa säädetään kolmen vuoden vanhentumisajasta kyseisen jäsenvaltion verohallinnon perusteettomasti kantamien arvonlisäveron ylimenevien osien palauttamista koskevalle hakemukselle (22 kohta).

83. Edellä on nimittäin todettu, että direktiivin 2006/112 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa käsitellään tilannetta, jossa vähennysten määrä ylittää arvonlisäveron määrän, mutta siinä ei säädetä, että näistä vähennysoikeuksista on vähennettävä arvonlisäverosaatava, jota ei vielä ole maksettu. Kyseisen direktiivin 168 artiklassa säädetään nimenomaisesti, että verovelvollisen vähennysoikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osalta ei koske ainoastaan tämän maksamaa arvonlisäveroa vaan myös maksettavaa arvonlisäveroa.

84. Direktiivin 2006/112 säännöksiin, joissa käsitellään erityisesti vähennysten oikaisemista, sisältyy mielestäni toinen edeltävää arviointia tukeva seikka. Erityisesti kyseisen direktiivin 185 artiklassa käsitellään nimenomaisesti tilannetta, jossa liiketoimet ovat jääneet kokonaan tai osittain maksamatta.

85. Tämä viittaus maksamattomiin liiketoimiin kyseisessä 185 artiklassa, kun taas direktiivin 2006/112 183 artiklassa ei tällaista viittausta tehdä, on osoitus a contrario siitä, että unionin lainsäätäjä ei ole halunnut antaa jäsenvaltioille mahdollisuutta sulkea pois veron palautus silloin, kun sitä ei ole tosiasiallisesti maksettu.

86. Tämän tulkinnan seurauksena voi toki olla, kuten Unkarin tasavalta väittää, että jäsenvaltio joutuu antamaan verovelvolliselle vastikkeettomia käteisvaroja silloin, kun verovelvollisen vähennysoikeudet muodostuvat verosta, jota tämä ei vielä ole maksanut. Tämä seuraus voi vaikuttaa epäloogiselta, kun otetaan huomioon sääntö, jonka mukaan verovelvolliset ovat velkaa valtiolle vain syntyneestä arvonlisäverosaatavasta, mikä voi pakottaa taloudelliset toimijat suorittamaan ennakkoon arvonlisäveron, jota ne eivät vielä ole laskuttaneet.

87. Siitä voi syntyä myös epäyhdenvertainen tilanne taloudellisten toimijoiden välille sen perusteella, voivatko ne saada maksuaikaa tavaroidensa luovuttajilta tai palveluidensa suorittajilta, mikä voi riippua niiden taloudellisesta merkityksestä.

88. En kuitenkaan katso, että Unkarin tasavallan argumenteilla voidaan oikeuttaa toisenlainen tulkinta direktiivin 2006/112 183 artiklasta.

89. Oikeuskäytännössä on jo katsottu, että jäsenvaltioiden on sovellettava yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, vaikka ne katsoisivat sen kaipaavan parannusta. Asiassa komissio vastaan Alankomaat 8.11.2001 annetun tuomion [19] 55 ja 56 kohdasta nimittäin ilmenee, että vaikka eräiden jäsenvaltioiden ehdottama tulkinta mahdollistaa paremmin joidenkin kuudennen direktiivin päämäärien kuten verotuksen neutraalisuuden noudattamisen, jäsenvaltiot eivät voi poiketa kyseisessä direktiivissä nimenomaisesti säädetyistä säännöksistä. [20]

90. Tästä syystä katson, että komissio on oikeassa siinä, että direktiivin 2006/112 183 artiklassa ei anneta jäsenvaltiolle mahdollisuutta

19 – C-338/98, Kok., s. I-8265.

20 – Asia C-243/03, komissio v. Ranska, tuomio 6.10.2005 (Kok., s. I-8411, 35 kohta).

rajoittaa arvonlisäveron ylijäämän palautusta veroon, joka on tosiasiallisesti maksettu. Siksi ehdotan, että unionin tuomioistuin hyväksyy nyt käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen.

91. Jos unionin tuomioistuin yhtyy kantaani, Unkarin tasavalta on velvoitettava korvaamaan tästä oikeudenkäynnistä aiheutuneet kulut unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

V Ratkaisuehdotus

92. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin

– hyväksyy nyt käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen, jossa Euroopan komissio väittää Unkarin tasavallan jättäneen noudattamatta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY mukaisia velvoitteitaan,

  – koska se velvoittaa sellaiset verovelvolliset, joiden veroilmoituksesta ilmenee direktiivin 2006/112 183 artiklassa tarkoitettu ”ylimenevä osa” tietyn verokauden ajalta, siirtämään tällaisen ylijäämän kokonaisuudessaan tai osittain seuraavalle verokaudelle, jos ne eivät ole maksaneet vastaavan oston koko määrää toimittajalleen, ja

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

– velvoittaa Unkarin tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.