FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT YVES BOT

föredraget den 26 maj 2011 [1]

1. Mervärdesskatt, enligt det gemensamma system som har införts genom unionsrätten, är en konsumtionsskatt som tas ut i varje led i produktions- eller distributionsprocessen och som endast ska bäras av slutkonsumenten.

2. För att de ekonomiska aktörerna, som säkerställer uppbörden hos sina kunder samtidigt som de får betalt för sina varor eller tjänster, inte ska behöva bära kostnaden för denna börda har det, i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, införts bestämmelser om avdrag som är avsedda att säkerställa att skatten är ”neutral” i förhållande till nämnda aktörer.

3. De ”beskattningsbara” ekonomiska aktörerna har således rätt att från den mervärdesskatt som de har fakturerat sina kunder och som de ska redovisa till medlemsstaten dra av den ingående mervärdesskatt de själva har betalat vid förvärvet av de varor och de tjänster som krävs för att utöva sin näringsverksamhet.

4. Denna talan om fördragsbrott avser de bestämmelser i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som är tillämpliga om det belopp som den beskattningsbara personen har rätt att dra av överskrider det skattebelopp som han är skyldig att betala.

5. Av artikel 183 i rådets direktiv 2006/112/EG [2] framgår att om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som ska betalas får medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de ska fastställa.

6. Republiken Ungern anser att den, enligt denna bestämmelse, hade rätt att låta återbetalningen omfatta endast den del av mervärdesskatten som den beskattningsbara personen faktiskt hade betalat. Europeiska kommissionen anser att nämnda bestämmelse inte ger medlemsstaterna en sådan möjlighet och väckte därför denna talan om fördragsbrott.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

7. I detta förslag till avgörande kommer jag att förklara varför talan, enligt min mening, är välgrundad.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Unionsrätten*

8. Jag kommer att framhålla att, till skillnad från vad kommissionen har gjort gällande i sina skrivelser, den begränsning som föreskrivs i den ungerska rätten inte strider mot den neutralitetsprincip som det gemensamma systemet för mervärdesskatt bygger på. Jag kommer likväl att ange att, såsom denna institution också har hävdat, artikel 183 i direktiv 2006/112, mot bakgrund av de andra bestämmelserna i direktivet som avser avdragsrätt, klart begränsar medlemsstaternas behörighet till att antingen återbetala det överskjutande beloppet eller föra över det till nästa period, utan att göra någon åtskillnad mellan den mervärdesskatt som har betalats och den som ska betalas.

9. En medlemsstat kan följaktligen inte, utan att överskrida det utrymme för skönsmässig bedömning som den har enligt direktiv 2006/112, begränsa återbetalningen av det överskjutande beloppet till den del av mervärdesskatten som faktiskt har betalats av den beskattningsbara personen.

10. Enligt artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG [3] innebär principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut. På varje transaktion ska mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

11. Avdelning VI i direktiv 2006/112, med rubriken ”Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet”, innehåller bland annat följande bestämmelser:

3 — Direktiv av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301).

”*Artikel 62*

I detta direktiv avses med

1. *beskattningsgrundande händelse*: den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda,

2. *mervärdesskattens utkrävbarhet*: att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

…

Artikel 63

Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

…

Artikel 65

Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, skall mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.

Artikel 66

Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

a) Senast när fakturan utfärdas.

b) Senast vid mottagandet av betalningen.

c) Om någon faktura inte har utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.

…”

12. Avdelning X i direktiv 2006/112 handlar om avdrag. I dess kapitel 1, med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, finns bland annat artiklarna 167 och 168, vilka har följande lydelse:

”*Artikel 167*

Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

Artikel 168

I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

…"

13. Kapitel 4 i avdelning X i direktiv 2006/112 rör regler om utövande av avdragsrätten. Kapitlet innehåller bland annat följande artiklar:

"*Artikel 178*

För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

…

Artikel 179

Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

…

Artikel 183

Om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som skall betalas får medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de skall fastställa.

Om det överskjutande beloppet är ringa, får medlemsstaterna dock vägra att föra över det till nästa period eller att återbetala det."

14. Kapitel 5 i avdelning X i direktiv 2006/112 har rubriken "Justering av avdrag". I artiklarna 184 och 185 i nämnda kapitel anges följande:

"*Artikel 184*

Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

Artikel 185

1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering."

15. De skyldigheter som beskattningsbara personer har i fråga om betalning av mervärdesskatten anges i avdelning XI i direktiv 2006/112, som bland annat innehåller följande bestämmelser:

"*Artikel 206*

Varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt skall betala nettobeloppet av denna skatt när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning.

…

Artikel 250

1. Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras …

Artikel 252

1. Mervärdesskattedeklarationen skall lämnas inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod.

2. Beskattningsperiodens längd skall av medlemsstaterna bestämmas till en, två eller tre månader.

Medlemsstaterna får dock fastställa andra tidsperioder, så länge dessa inte överstiger ett år."

B — *Den nationella lagstiftningen*

16. I artikel 35.1 i lag CXXVII från år 2007 om mervärdesskatt [4] föreskrivs följande:

”Skattens utkrävbarhet inträder vid uppkomsten av den omständighet som, objektivt sett, innebär fullgörande av den beskattningsgrundande händelsen.”

17. Av artikel 56 i den ungerska mervärdesskattelagen framgår att ”den skatt som ska betalas fastställs vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen – såvida inte annat anges i denna lag”.

18. I artikel 119.1 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Såvida inte annat anges i denna lag, ska avdragsrätten inträda vid fastställandet av den skatt som ska betalas och som motsvarar den ingående mervärdesskatten (artikel 120).”

19. I artikel 131 i den ungerska mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1) En beskattningsbar person som har registrerats för mervärdesskatt i landet får, från det totala skattebelopp som han är skyldig att betala för en beskattningsperiod, dra av det avdragsgilla beloppet avseende den ingående skatt som uppstått under samma beskattningsperiod eller under en eller flera tidigare perioder.

2) Om den skillnad som fastställts i enlighet med punkt 1 är negativ får den beskattningsbara personen, som har registrerats för mervärdesskatt i landet,

a) under den följande beskattningsperioden betrakta denna skillnad som en post som minskar det totala skattebelopp som han är skyldig att betala enligt punkt 1 för denna beskattningsperiod, eller

b) vid skattemyndigheterna i landet ansöka om återbetalning av skillnaden på de villkor och enligt de bestämmelser som anges i artikel 186.”

20. I artikel 186 i denna lag anges följande:

”1) Ansökan om återbetalning av beloppet avseende den negativa skillnad som fastställts i enlighet med artikel 131.1 – varvid beloppet ska korrigeras enligt punkt 2 – får göras först efter den förfallodag som fastställs i lag XCII från år 2003 [om beskattningssystemet [5]], om

4 — Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (nedan kallad den ungerska mervärdesskattelagen).

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

a) den beskattningsbara personen, som har registrerats för mervärdesskatt i landet, ansöker om detta vid skattemyndigheterna i samband med att han ger in sin deklaration enligt artikel 184, …

…

2) Om den beskattningsbara personen, som har registrerats för mervärdesskatt i landet, vid tillämpning av förfarandet enligt punkt 1 a, inte genast, före den förfallodag som avses i punkt 1, betalar det belopp som även avser en skatt motsvarande den transaktion som utgör den rättsliga grunden för att föra över skatten, eller om nämnda person inte gör sig fri från skulden före den dagen på något annat sätt, ska hela det avdragsgilla beloppet avseende den ingående skatt som motsvarar denna transaktion avräknas från beloppet, uttryckt i ett absolut värde, avseende den negativa skillnad som fastställts i enlighet med artikel 131.1, med högst detta belopp.

3) Artikel 131.2 a ska tillämpas på det belopp som, med tillämpning av punkt 2, motsvarar en minskning av beloppet, uttryckt i ett absolut värde, avseende den negativa skillnad som fastställts i enlighet med artikel 131.1, med högst detta belopp.

…”

21. Av artikel 37.1 i lag XCII från år 2003 om beskattningssystemet framgår att förfallodagen motsvarar fristen för att betala skatten:

”Skatten ska betalas den dag som anges i bilagan till lagen eller i själva lagen (förfallodag) …”

22. Punkt 2 a i del I i bilaga II till denna lag har följande lydelse:

”En beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt ska betala det förfallna nettobeloppet avseende mervärdesskatten,

— i fråga om månatliga skattedeklarationer, före den tjugonde dagen i den månad som följer på den aktuella månaden,

— i fråga om kvartalsvisa skattedeklarationer, före den tjugonde dagen i den månad som följer på kvartalet,

— i fråga om årliga skattedeklarationer, före den 25 februari det år som följer på beskattningsåret,

och kan ansöka om återbetalning från och med samma dag.”

II — Förfarandet och parternas yrkanden

23. Kommissionen sände en formell underrättelse till Republiken Ungern den 21 mars 2007, och därefter ett motiverat yttrande, daterat den 8 oktober 2009, i vilket den för denna medlemsstat redogjorde för varför institutionen ansåg att medlemsstatens lagstiftning stred mot artikel 183 i direktiv 2006/112. I det motiverade yttrandet uppmanade kommissionen även medlemsstaten att rätta sig efter denna bestämmelse.

24. Eftersom Republiken Ungern, som bestrider denna bedömning, inte efterkom uppmaningen, väckte kommissionen denna talan genom handling av den 20 maj 2010. Kommissionen har yrkat att domstolen ska

— fastställa att Republiken Ungern har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt … direktiv 2006/112 …

  — genom att ålägga beskattningsbara personer, vars skattedeklaration för en given beskattningsperiod uppvisar ett ”överskjutande belopp” i den mening som avses i artikel 183 i nämnda direktiv, att helt eller delvis föra över det överskjutande beloppet till nästa beskattningsperiod, om de inte har betalat leverantören hela beloppet för det aktuella förvärvet, och

  — genom att vissa beskattningsbara personer, vars skattedeklaration regelbundet uppvisar ett överskjutande belopp, på grund av denna skyldighet kan tvingas föra över ett sådant överskjutande belopp till nästa beskattningsperiod vid mer än ett tillfälle, samt

— förplikta Republiken Ungern att ersätta rättegångskostnaderna.

25. Republiken Ungern har yrkat att kommissionens talan ska ogillas och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

III — Parternas argument

A — *Kommissionen*

26. Kommissionen har påpekat att artikel 186.2 i den ungerska mervärdesskattelagen utesluter återbetalning av det överskjutande beloppet om den ingående mervärdesskatten följer av transaktioner för vilka motprestationen, inklusive mervärdesskatten, ännu inte har betalats och utan att skulden har bortfallit på något annat sätt. Institutionen har hävdat att denna begränsning strider mot unionsrätten.

27. För det första strider nämnda begränsning mot principen om skatteneutralitet, såsom den har tolkats och konkretiserats av domstolen. Artikel 183 i direktiv 2006/112, särskilt orden ”enligt de villkor som de skall fastställa”, ska tolkas mot bakgrund av denna princip. Det rör sig om en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt enligt vilken bestämmelserna om avdrag syftar till att helt befria entreprenören från bördan avseende den mervärdesskatt som ska betalas eller som har betalats inom ramen för entreprenörens ekonomiska verksamheter.

28. Kommissionen har påstått att den utgående mervärdesskatten, enligt artiklarna 62 och 63 i nämnda direktiv, kan utkrävas vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster är följaktligen tvungen att betala in mervärdesskatten till statskassan, även om dennes kunder ännu inte har betalat skatten före utgången av beskattningsåret. Eftersom artikel 186.2 i den ungerska mervärdesskattelagen i en sådan situation hindrar kunden från att ansöka om återbetalning av den mervärdesskatt som motsvarar den aktuella transaktionen, medför detta att statskassan berikas till dess att transaktionen har betalats och att balansen i mervärdesskattesystemet rubbas.

29. Den omständigheten att återbetalning av den överskjutande mervärdesskatt som är avdragsgill utesluts innebär att en börda läggs på de berörda aktörerna. För det första medför statens dröjsmål med att betala skulden till den beskattningsbara person som ansöker om återbetalning att värdet på dennes tillgångar tillfälligt sjunker, vilket leder till att personens vinstmöjligheter och likvida medel minskar och följaktligen till att dennes kommersiella risk ökar. För det andra medför den omständigheten att den överskjutande mervärdesskatten inte återbetalas, varigenom de likvida medel som förvärvaren av varorna eller mottagaren av tjänsterna har minskar, att risken samtidigt ökar för att denna förvärvare eller mottagare inte kan – eller endast med försening kan – betala de varor eller tjänster som han har tillhandahållits. Den omständigheten att återbetalning utesluts medför således även att den kommersiella risken för leverantören av varorna eller tjänsteleverantören ökar, och får till och med till följd att det blir mindre sannolikt att villkoret för återbetalning kommer att uppfyllas.

30. Även om olika bördor läggs på de beskattningsbara personerna genom det mervärdesskattesystem som har införts genom direktiv 2006/112, särskilt skyldigheten att betala in utgående mervärdesskatt till staten oavsett huruvida kunden har betalat motprestationen för den aktuella transaktionen, så att principen om skatteneutralitet genomförs med vissa inskränkningar, ska dessa inskränkningar tolkas restriktivt. Domstolen har, i dom av den 25 oktober 2001 i målet kommissionen mot Italien, [6] bland annat slagit fast att medlemsstaterna inte får fastställa sådana villkor för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt att mervärdesskatten

6 — Mål C-78/00 (REG 2001, s. I-8195).

helt eller delvis belastar den beskattningsbara personen.

31. Enligt kommissionen föreskrivs i artikel 183 i direktiv 2006/112 endast att medlemsstaterna får fastställa handläggningsregler om denna återbetalning så att dessa regler korrekt införlivas i de olika bestämmelser som gäller för det administrativa förfarandet. Det är enligt denna artikel emellertid inte tillåtet att begränsa återbetalningen genom materiella villkor. En sådan inskränkning skulle strida mot syftet med nämnda artikel, ge upphov till omotiverade skillnader i bestämmelser mellan medlemsstaterna och strida mot principen om skatteneutralitet. I den nationella lagstiftningen i fråga fastställs emellertid inga formella regler, utan med denna eftersträvas endast att fastställa materiella gränser för återbetalning av mervärdesskatt.

32. Kommissionen har för det andra anfört att den nationella lagstiftningen även strider mot artikel 183 av det skälet att den inte innehåller någon tidsmässig begränsning för att föra över det överskjutande beloppet till nästa beskattningsperiod.

33. Av lydelsen av denna artikel framgår att det överskjutande beloppet ska återbetalas senast under den andra beskattningsperioden efter det att beloppet uppstod. Enligt den nationella lagstiftning som är i fråga är det emellertid möjligt att den beskattningsbara personen blir tvungen att föra över den överskjutande mervärdesskatten flera gånger, särskilt om det rör sig om en beskattningsbar person som genomför transaktioner för vilka beloppet avseende den ingående mervärdesskatt som är avdragsgill regelbundet överskrider beloppet avseende den utgående mervärdesskatten. Så är bland annat fallet för de beskattningsbara personer som huvudsakligen bedriver exportverksamheter enligt artikel 146.1 a och artikel 169 b i direktiv 2006/112.

34. Den nationella lagstiftningen i fråga garanterar inte heller att den beskattningsbara personen faktiskt återfår den överskjutande mervärdesskatten. Om nämnda person just har upphört med sina verksamheter på grund av insolvens utan att ha betalat alla sina inköp, kommer den överskjutande mervärdesskatt som motsvarar de obetalda inköpen slutligen att stanna hos staten.

B — *Republiken Ungern*

35. Republiken Ungern anser att det villkor som föreskrivs i dess lagstiftning, enligt vilket endast den skatt som faktiskt har betalats kan bli föremål för återbetalning, varken strider mot principen om skatteneutralitet eller artikel 183 i direktiv 2006/112, som klart ger medlemsstaterna behörighet att fastställa villkoren för återbetalning.

36. Republiken Ungern har för det första anfört att detta villkor inte motsvarar en börda, för den beskattningsbara personen, som strider mot principen om skatteneutralitet.

37. Med ”kostnad för mervärdesskatt” avses nämligen endast slutgiltig kostnad, det vill säga en situation i vilken den beskattningsbara personen ska bära mervärdesskatten utan rätt till avdrag. Den omständigheten att kostnaden för mervärdesskatt bärs tillfälligt är endast en börda med avseende på finansiering eller likviditet, som endast tillfälligt påverkar den finansiella situation som den berörde aktören befinner sig i och som inte strider mot principen om skatteneutralitet.

38. Republiken Ungern har i detta hänseende understrukit att det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär att de beskattningsbara personerna tillfälligt bär skattebeloppet genom att det, i artiklarna 62 och 63 i direktiv 2006/112, föreskrivs att mervärdesskatten kan utkrävas efter det att transaktionen har genomförts, eller genom att det föreskrivs att återbetalning av ett överskjutande belopp avseende ingående mervärdesskatt som är avdragsgill sker tidigast efter utgången av den aktuella beskattningsperioden.

39. Genom det omtvistade villkoret fastställs följaktligen endast vid vilken tidpunkt återbetalning är möjlig, utan att rätten till återbetalning ifrågasätts.

40. Detta villkor innebär inte heller att den beskattningsbara personen löper någon finansiell risk, eftersom denne ännu inte har betalat sin skuld. Det är i realiteten endast säljaren som bär kostnaden, vilket emellertid följer av unionsbestämmelserna, särskilt artiklarna 62 och 63 i direktiv 2006/112. Denna kostnad är förenlig med principen om skatteneutralitet, eftersom den börda som det har påstått att den omtvistade nationella lagstiftningen medför för förvärvaren av varorna eller mottagaren av tjänsterna inte kan anses vara oacceptabel.

41. Med det villkor om betalning som föreskrivs i artikel 186.2 i den ungerska mervärdesskattelagen för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt eftersträvas att neutralisera den fördel som åtnjuts av förvärvaren av varor eller mottagaren av tjänster vilken, om detta villkor inte fanns, skulle kunna betala sina leverantörer tack vare den skatt som återbetalas av staten och skulle befinna sig i en fördelaktigare situation än en beskattningsbar person som har betalat sina leverantörer före återbetalningen av den överskjutande mervärdesskatten. Enligt kommissionens synsätt skulle däremot staten inledningsvis bära den skattebörda som följer av transaktionen och bevilja de beskattningsbara personerna ett lån gratis, särskilt när beskattningsperioden är längre för tjänsteleverantören än för mottagaren av tjänsterna.

42. Artikel 186.2 i den ungerska mervärdesskattelagen syftar till att undvika att en beskattningsbar person kan utnyttja möjligheten till återbetalning av den skatt som hänför sig till en transaktion som denna person inte har betalat, eller kanske aldrig kommer att betala, för att förbättra sin likviditet. Om tjänsteleverantören inte har betalat den mervärdesskatt för vilken han är beskattningsbar, antingen därför att han har deklarerat den under en annan beskattningsperiod eller, mer allmänt, därför att han inte har betalat den skatt som åligger honom på förfallodagen,

skulle en rätt till återbetalning för förvärvaren i själva verket utgöra ett statligt lån som belastar statsbudgeten.

43. Republiken Ungern har för det andra hävdat att kommissionens tolkning av principen om skatteneutralitet på ett omotiverat sätt begränsar det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt artikel 183 i direktiv 2006/112. Enligt denna medlemsstat skulle artikel 183 i direktiv 2006/112 förlora sin innebörd om det slogs fast att samtliga bestämmelser om mervärdesskatt som på något sätt påverkar företagens finansiella situation, likviditet eller kommersiella beslut strider mot principen om skatteneutralitet.

44. Republiken Ungern har dessutom gjort gällande att dess lagstiftning inte kan jämföras med den som var i fråga i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien. Genom den ungerska lagstiftningen äventyras nämligen inte möjligheten, för en beskattningsbar person, att återfå det totala mervärdesskattebeloppet genom kontant betalning inom rimlig tid, om en rimlig tid för betalningen av transaktionen har fastställts. Genom att använda orden ”inom rimlig tid” har domstolen vidare slagit fast att medlemsstaterna har ett visst utrymme för att fastställa den tid inom vilken återbetalning ska ske. De nationella bestämmelserna om återbetalning kan följaktligen nödvändigtvis medföra att den beskattningsbara personen tillfälligt ska bära den finansiella bördan utan att principen om skatteneutralitet därmed åsidosätts.

45. Vad beträffar den omständigheten att det inte finns någon tidsmässig begränsning för att föra över den överskjutande mervärdesskatten till nästa beskattningsperiod, har Republiken Ungern gjort gällande att det varken i ordalydelsen eller i ingressen i direktiv 2006/112 anges att den överskjutande mervärdesskatten endast får föras över en enda gång.

46. Huruvida det villkor som ställs i den omtvistade nationella lagstiftningen uppfylls så att återbetalning kan ske är dessutom avhängigt av den beskattningsbara personens eget beslut. Om den berörda personen har betalat varorna eller tjänsterna uppkommer inte längre frågan om överföring till ett senare beskattningsår.

47. Republiken Ungern har slutligen understrukit att det, enligt handelspraxis, kan anses vara normalt att betalningen skjuts upp 90–120 dagar. Den omständigheten att återbetalningen skjuts upp flera gånger kan, mot denna bakgrund, endast påverka de beskattningsbara personer som ger in en månatlig deklaration. Beskattningsbara personer som lämnar en kvartalsvis deklaration har i de flesta fallen nämligen antagligen betalat priset och mervärdesskatten på sina ingående transaktioner under nästa beskattningsperiod, så att återbetalning inte längre är utesluten enligt artikel 186.2 i den ungerska mervärdesskattelagen.

IV — Min bedömning

48. Kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att den ungerska lagstiftningen strider mot direktiv 2006/112, dels eftersom återbetalning av överskjutande mervärdesskatt är villkorad av att skatten faktiskt har betalats, dels eftersom återbetalning av det överskjutande belopp som motsvarar den del av mervärdesskatten som ännu inte har betalats enligt detta villkor kan föras över ett obegränsat antal gånger och inte bara till nästa period.

49. Domstolen konstaterar inledningsvis att kommissionens andra anmärkning endast är en följd av tillämpningen av det villkor som föreskrivs i den ungerska lagstiftningen i fråga, som avses med den första anmärkningen. Lagenligheten av ett beslut att skjuta upp återbetalningen av den del av mervärdesskatten som ännu inte har betalats till dess att den har betalats av den beskattningsbara personen och följaktligen, i förekommande fall, längre än till nästa beskattningsperiod, är således avhängig av huruvida det villkor som Republiken Ungern gör gällande, enligt vilket endast mervärdesskatt som har betalats kan föranleda återbetalning, är förenligt med unionsrätten.

50. Den fråga som ska avgöras inom ramen för denna talan är följaktligen huruvida en medlemsstat har rätt att begränsa återbetalning av överskjutande mervärdesskatt till den del av skatten som redan har betalats av den beskattningsbara personen.

51. Republiken Ungern har hävdat att dess behörighet att föreskriva ett sådant villkor ges i artikel 183 i direktiv 2006/112, i vilken det föreskrivs att medlemsstaterna, i fall av överskjutande mervärdesskatt, får föra över den överskjutande skatten till nästa period eller återbetala den enligt de villkor som de ska fastställa.

52. Det ska följaktligen fastställas huruvida orden ”enligt de villkor som de skall fastställa”, i artikel 183 i direktiv 2006/112, ger en medlemsstat rätt att begränsa återbetalningen av den överskjutande mervärdesskatten till den del av skatten som har betalats av den beskattningsbara personen.

53. Kommissionen har hävdat att denna bestämmelse inte ger en medlemsstat rätt att föreskriva ett sådant villkor, eftersom villkoret strider mot dels principen om skatteneutralitet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt för de beskattningsbara personerna, dels innebörden och räckvidden av nämnda bestämmelse.

54. Jag övertygas inte av kommissionens argumentering i den del den grundas på principen om skatteneutralitet. Jag ansluter mig däremot till institutionens uppfattning i fråga om innebörden och räckvidden av artikel 183 i direktiv 2006/112.

A — *Principen om skatteneutralitet*

55. Till skillnad från kommissionen är jag inte övertygad om att begränsningen av återbetalningen av en överskjutande mervärdesskatt till den del av skatten som har betalats av den beskattningsbara personen faktiskt strider mot principen om mervärdesskatteneutralitet som, vilket denna institution har påmint om, är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. [7]

56. Denna princip har två aspekter. Den kräver, för det första, att ekonomiska aktörer som befinner sig i en likadan situation samt jämförbara och således konkurrerande varor och tjänster ska behandlas lika i mervärdesskattehänseende, för att förhindra snedvridning av konkurrensen. Ur denna aspekt är principen om skatteneutralitet, på området för mervärdesskatt, ett uttryck för den allmänna principen om likabehandling. [8]

57. Principen om skatteneutralitet innebär, för det andra, att den beskattningsbara personen inte till någon del ska belastas av den mervärdesskatt som påförts de varor och tjänster som nämnda person förvärvat för utövandet av sina beskattade verksamheter. [9] Principen genomförs, i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, genom bestämmelserna om avdragsrätt vars räckvidd har tolkats mot bakgrund av denna princip.

58. Enligt rättspraxis utgör principen om skatteneutralitet således hinder för att bestämmelserna om avdrag får till verkan att det mervärdesskattebelopp som det har fastställts att den berörde är skyldig skatteförvaltningen överstiger det skattebelopp som han har uppburit eller som hans kunder är skyldiga honom. [10] Principen utgör vidare hinder för tillämpningen av en nationell bestämmelse enligt vilken den beskattningsbara personen får stå för kostnaden för den mervärdesskatt som nämnda person har burit inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, utan att han ges möjlighet att dra av kostnaden. [11] Enligt principen om skatteneutralitet krävs med andra ord att bestämmelserna om avdrag gör det möjligt att helt undanröja den ingående skatt som den beskattningsbara personen har betalat för produktionen av sina beskattade varor eller tjänster. Det handlar slutligen om att förhindra att den beskattningsbara personen får stå för någon restskatt.

59. Jag finner emellertid inte något tidigare fall i rättspraxis där domstolen har slagit fast att principen om skatteneutralitet utgör hinder för att den beskattningsbara personen

7 — Se, bland annat, dom av den 5 mars 2009 i mål C-302/07, J D Wetherspoon (REG 2009, s. I-1467), punkterna 34 och 57, dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark (REG 2009, s. I-10567), punkt 40 och där angiven rättspraxis, och dom av den 22 december 2010 i mål C-438/09, Dankowski (REU 2010, s. I-4009), punkt 37.

8 — Se domen i det ovannämnda målet NCC Construction Danmark, punkt 44, och dom av den 3 mars 2011 i mål C-41/09, kommissionen mot Nederländerna (REU 2011, s. I-831), punkt 66 och där angiven rättspraxis.

9 — Dom av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik (REG 2005, s. I-4357), punkt 34 och där angiven rättspraxis.

10 — Dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), punkt 28, och domen i det ovannämnda målet J D Wetherspoon, punkt 34 och där angiven rättspraxis.

11 — Dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National (REG 2001, s. I-1361), punkt 35 och där angiven rättspraxis.

förskotterar mervärdesskatten och således tillfälligt får bära den börda med avseende på likviditet som ett sådant förskott innebär.

60. Det är, enligt min mening, inte möjligt att härleda en sådan princip från domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien. I den domen behandlade domstolen nämligen en medlemsstats lagstiftning enligt vilken återbetalning av den överskjutande mervärdesskatt som ett visst antal beskattningsbara personer hade för år 1992 skulle ske genom tilldelning av statsobligationer som började emitteras den 1 januari 1994 och som förföll till betalning fem eller tio år efter det att de hade emitterats.

61. Det är i detta sammanhang som domstolen har slagit fast att även om medlemsstaterna har en viss handlingsfrihet när de fastställer villkoren för återbetalning av den överskjutande mervärdesskatten, [12] får de villkor som de fastställer inte utformas så, att de kränker principen om skatteneutralitet genom att mervärdesskatten helt eller delvis belastar den beskattningsbara personen, utan de måste göra det möjligt för denne att, under godtagbara förhållanden, utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande mervärdesskatten. Domstolen har härav dragit slutsatsen att detta innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på ett likvärdigt sätt och att det sätt på vilket återbetalningen verkställs under inga omständigheter får ge upphov till en finansiell risk för den beskattningsbara personen. [13]

62. I domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien underkände domstolen de villkor för återbetalning som var i fråga enbart med motiveringen att villkoren inte medförde betalning med kontanta medel inom rimlig tid. [14]

63. Vid en undersökning av systematiken i det gemensamma systemet för mervärdesskatt framkommer dessutom, såsom den ungerska regeringen har understrukit, att nämnda system medför att den beskattningsbara personen ska förskottera skatten, inte bara den som belastar de varor och tjänster som nämnda person förvärvar för att utöva sina beskattade verksamheter, utan även, i viss mån, den skatt som han är skyldig statskassan.

64. Såsom jag har påpekat tas mervärdesskatten, enligt det gemensamma systemet, ut i varje led i produktions- eller distributionsprocessen, så att den beskattningsbara personen i princip är skyldig att betala skatten till sina leverantörer för att, därefter, dra av den från den mervärdesskatt som nämnda person är skyldig statskassan.

12 — De bestämmelser som var tillämpliga i fråga om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt utgjordes av artikel 18 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), vars lydelse har överförts till artikel 183 i direktiv 2006/112.

13 — Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkterna 33 och 34.

14 — Ibidem, punkt 36.

65. Enligt artiklarna 63, 206 och 250 i direktiv 2006/112 är den beskattningsbara personen även betalningsskyldig, när varje mervärdesskattedeklaration lämnas, inte bara för den skatt som nämnda person har uppburit från sina kunder, utan också för den skatt som dessa kunder alltjämt är skyldiga honom för de leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han redan har utfört. Enligt denna artikel 63, jag erinrar om det, får skatten nämligen utkrävas vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

66. Eftersom det i de flesta fallen är så, att de beskattningsbara personernas skuld till statskassan överskrider beloppet avseende deras avdragsrätt, kan de vara tvungna att bära den börda med avseende på likviditet som motsvarar den del av mervärdesskatten som har blivit utkrävbar och som de ännu inte har erhållit.

67. Om en medlemsstat, enligt möjligheten i artikel 183 i direktiv 2006/112, beslutar att föra över den överskjutande mervärdesskatten till nästa period, vars längd, enligt artikel 252 i samma direktiv, kan motsvara ett år, måste den beskattningsbara personen dessutom under hela denna period vänta på återbetalningen av inte bara den skatt som nämnda person alltjämt är betalningsskyldig för, utan även den skatt som denne redan har betalat.

68. I ett sådant fall måste den beskattningsbara personen betala mervärdesskatten i förskott och bära den börda med avseende på likviditet som förskottet medför. Beroende på hur lång den beskattningsperiod är som medlemsstaten har fastställt, kan denna börda för den beskattningsbara personens finanser vara tyngre än den som orsakas av den ungerska lagstiftningen, i vilken det föreskrivs att återbetalning ska ske utan överföring av den skatt som redan har betalats.

69. Kommissionen har slutligen understrukit att om den beskattningsbara personen just har upphört med sina verksamheter på grund av insolvens utan att ha betalat alla sina inköp, kommer den överskjutande mervärdesskatt som motsvarar de obetalda inköpen slutligen att stanna hos staten.

70. Jag anser att inte heller denna konsekvens strider mot principen om skatteneutralitet. Denna princip utgör inte något hinder för att staten berikar sig, utan för att det slutligen är den beskattningsbara personen som får stå för den ingående mervärdesskatt som nämnda person har burit för att utöva sina beskattade verksamheter. Så är emellertid inte fallet så länge som den beskattningsbara personen inte har betalat mervärdesskatten.

71. Den skada som uppkommer, om den beskattningsbara personen blir insolvent, drabbar i högre grad dennes leverantörer vilka, enligt det gemensamma systemet för mervärdesskatt, är skyldiga att betala in den skatt som kan utkrävas till staten, även om de inte har erhållit skatten. Den omständigheten att leverantören till en beskattningsbar person som har upphört med sina verksamheter på grund av insolvens blir skyldig att betala en skatt till staten som leverantören inte kommer att uppbära följer emellertid av tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, närmare bestämt artiklarna 63, 206

och 250 i direktiv 2006/112. Detta fall åsyftas dessutom uttryckligen i artikel 185 i direktiv 2006/112, som avser medlemsstatens möjlighet att låta göra en justering i de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda.

72. Det är följaktligen mot bakgrund av dessa överväganden sammantagna som jag har svårt att ansluta mig till kommissionens argumentering, enligt vilken den ungerska lagstiftningen strider mot principen om skatteneutralitet av det skälet att den tvingar den beskattningsbara personen att förskottera den ingående skatt som ska betalas.

73. Såsom kommer att framgå i den andra delen av min analys, var det, enligt min mening, inte tillåtet för Republiken Ungern, enligt bestämmelserna i direktiv 2006/112 om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt, att införa det omtvistade villkoret.

74. Det är emellertid inte de konkreta villkoren för tillämpningen av avdragsrätten som ska avgöra den exakta innebörden av principen om skatteneutralitet. Det är tvärtom denna princip som, om bestämmelserna i direktiv 2006/112 inte ger besked eller endast ger ofullständiga besked, ska vara vägledande för deras tolkning.

75. Det är i detta mål inte principen om skatteneutralitet som, enligt min mening, utgör hinder för tillämpningen av lagstiftningen i fråga, utan bestämmelserna i direktiv 2006/112, särskilt artikel 183 i direktivet.

B — *Innebörden och räckvidden av artikel 183 i direktiv 2006/112*

76. Republiken Ungerns argumentering att den, enligt artikel 183 i direktiv 2006/112, hade rätt att införa det omtvistade villkoret strider enligt min mening mot lydelsen av denna bestämmelse. Det ska erinras om att det i artikel 183 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs att ”[o]m avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som skall betalas får medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de skall fastställa”.

77. Jag konstaterar, vid undersökningen av denna bestämmelse, att denna lydelse endast ger medlemsstaterna två möjligheter, det vill säga att föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller att återbetala det enligt villkor som det ankommer på dem att fastställa.

78. Jag noterar vidare att orden ”enligt de villkor som de skall fastställa” endast avser villkoren för återbetalning och inte fastställandet av avdragsbeloppet. Denna bedömning vinner också stöd av de språk på vilka artikel 18.4

i sjätte direktivet, vars lydelse har överförts till direktiv 2006/112, har antagits. [15]

79. De villkor som det ankommer på medlemsstaterna att fastställa, enligt lydelsen av artikel 183 i direktiv 2006/112 avser följaktligen endast de praktiska villkoren för att återbetala det överskjutande beloppet och inte fastställandet av beloppet. Det kan exempelvis röra sig om den frist inom vilken skatteförvaltningen ska göra återbetalningen, [16] åtgärder som är avsedda att förhindra skatteundandragande [17] eller införande av en preskriptionstid. [18]

80. Orden ”enligt de villkor som de skall fastställa” kan knappast tolkas så, att de tillåter att medlemsstaterna lägger till en tredje möjlighet, utöver de alternativ som anges i artikel 183 första stycket i direktiv 2006/112, enligt vilken återbetalning endast avser mervärdesskatt som faktiskt har betalats.

81. Denna bedömning vinner stöd av flera omständigheter i direktiv 2006/112.

82. Således föreskrivs i artikel 183 andra stycket i direktivet att medlemsstaterna får besluta att inte göra en överföring eller återbetalning, om det överskjutande beloppet är ringa. Av bestämmelsen kan *e contrario* den slutsatsen dras att gemenskapslagstiftaren inte har velat ge medlemsstaterna behörighet att begränsa återbetalningen till den mervärdesskatt som har betalats.

15 — Se den tyska språkversionen (”Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten”), den engelska språkversionen (”Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period”), den italienska språkversionen (”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') och den nederländska språkversionen ('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 — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkterna 32–34, och dom av den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska (REG 2008, s. I-5129), punkt 17.

17 — I dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl. (REG 1997, s. I-7281), slog domstolen fast att artikel 18.4 i sjätte direktivet inte utgör något hinder för att de behöriga skattemyndigheterna som en säkerhetsåtgärd innehåller mervärdesskattebelopp som ska återbetalas, om det föreligger misstankar om skatteundandragande eller dessa myndigheter åberopar en fordran på mervärdesskatt som inte följer av den skattskyldiges deklarationer och som den senare bestrider (punkterna 41och 44).

18 — I dom av den 21 januari 2010 i mål C-472/08, Alstom Power Hydro (REU 2010, s. I-623), slog domstolen fast att artikel 18.4 i sjätte direktivet inte utgör något hinder för att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs en preskriptionstid på tre år för att ansöka om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som felaktigt tagits ut av statens skatteförvaltning (punkt 22).

83. Det har nämligen framkommit att artikel 183 första stycket i direktiv 2006/112 avser det fall i vilket avdragsbeloppet överstiger mervärdesskattebeloppet, utan att det föreskrivs att avdragsrätten ska minskas med utkrävbar mervärdesskatt som ännu inte har betalats. Det anges uttryckligen i artikel 168 i direktivet att den rätt som den beskattningsbara personen har att dra av den ingående skatten inte bara avser den mervärdesskatt som nämnda person har betalat utan även den mervärdesskatt som ska betalas.

84. En annan omständighet som ger stöd för min bedömning återfinns i de bestämmelser i direktiv 2006/112 som särskilt rör justering av avdrag. I synnerhet avser artikel 185 i direktivet just den situation i vilken transaktionerna helt eller delvis är obetalda.

85. Denna hänvisning i artikel 185 till obetalda transaktioner, medan det inte görs något förbehåll för dessa fall i artikel 183 i direktiv 2006/112, utgör *e contrario* ytterligare en bekräftelse på att gemenskapslagstiftaren inte har önskat att medlemsstaterna ska tillåtas att utesluta återbetalning av skatten när den faktiskt inte har betalats.

86. Denna tolkning kan, såsom Republiken Ungern har gjort gällande, visserligen få till följd att en medlemsstat tvingas att gratis förse en beskattningsbar person med likvida medel, om avdragsrätten för nämnda person hänför sig till en skatt som denne ännu inte har betalat. En sådan följd kan framstå som ologisk med hänsyn till den bestämmelse enligt vilken de beskattningsbara personerna är skyldiga att betala mervärdesskatten till statskassan enbart därför att den är utkrävbar, vilket kan tvinga de ekonomiska aktörerna att förskottera den mervärdesskatt som de ännu inte har erhållit.

87. Denna tolkning kan även få till följd att det skapas ojämlika förhållanden mellan de ekonomiska aktörerna, beroende på deras möjligheter att medges betalningsfrister hos sina leverantörer av varor eller tjänster, möjligheter som kan vara avhängiga av deras ekonomiska betydelse.

88. Jag anser emellertid inte att dessa argument, som framställts av Republiken Ungern, motiverar en annan tolkning av artikel 183 i direktiv 2006/112.

89. Det har redan slagits fast att medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa det gemensamma systemet för mervärdesskatt, även om de anser att det kan förbättras. Det framgår nämligen av punkterna 55 och 56 i domen av den 8 november 2001 i målet kommissionen mot Nederländerna, [19] att även om den tolkning som vissa medlemsstater förespråkar gör det möjligt att bättre uppnå vissa av syftena med sjätte direktivet, såsom skatteneutralitet, får medlemsstaterna inte frångå direktivets uttryckliga bestämmelser. [20]

90. Det är därför som jag är av den uppfattningen att kommissionen gör en riktig bedömning när den hävdar att en medlemsstat enligt artikel 183 i direktiv 2006/112 inte tillåts att begränsa återbetalningen av den

19 — Mål C-338/98 (REG 2001, s. I-8265).

20 — Dom av den 6 oktober 2005 i mål C-243/03, kommissionen mot Frankrike (REG 2005, s. I-8411), punkt 35.

överskjutande mervärdesskatten till den skatt som faktiskt har betalats. Jag föreslår följaktligen att domstolen ska fastställa att förevarande talan om fördragsbrott är välgrundad.

91. Om domstolen delar min uppfattning, bör Republiken Ungern förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna enligt artikel 69.2 i domstolens rättegångsregler.

V — Förslag till avgörande

92. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska

— fastställa att förevarande talan om fördragsbrott är välgrundad, i den del Europeiska kommissionen klandrar Republiken Ungern för att ha underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,

  — genom att ålägga beskattningsbara personer, vars skattedeklaration för en given beskattningsperiod uppvisar ett ”överskjutande belopp” i den mening som avses i artikel 183 i nämnda direktiv, att helt eller delvis föra över det överskjutande beloppet till nästa beskattningsperiod, om de inte har betalat leverantören hela beloppet för det aktuella förvärvet, och

  — genom att vissa beskattningsbara personer, vars skattedeklaration regelbundet uppvisar ett överskjutande belopp, på grund av denna skyldighet kan tvingas föra över ett sådant överskjutande belopp till nästa beskattningsperiod vid mer än ett tillfälle, samt

— förplikta Republiken Ungern att ersätta rättegångskostnaderna.