# KOHTUJURISTI ETTEPANEK
YVES BOT
esitatud 26. mail 2011 [1]

1. Käibemaks on liidu õigusega kehtestatud ühise süsteemi kohaselt tarbimismaks, mida kogutakse igal tootmise või turustamise etapil ning mida peab täielikult maksma lõpptarbija.

2. Selleks et käibemaksukoormus ei langeks ettevõtjatele, kes tagavad selle kogumise klientidelt samal ajal, kui nad saavad tasu oma toodete või teenuste eest, näeb ühine käibemaksusüsteem ette mahaarvamise mehhanismi, mille eesmärk on tagada maksu „neutraalsus" ettevõtjate suhtes.

3. Ettevõtjatel ehk „maksukohustuslastel" on seega õigus maksust, mida nad on kogunud oma klientidelt ja mida nad on kohustatud maksma liikmesriigile, maha arvata sisendkäibemaks, mida nad on ise tasunud oma majandustegevuseks vajalike kaupade ja teenuste soetamise käigus.

4. Kõnesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi käsitleb ühise käibemaksusüsteemi sätteid, mis on kohaldatavad juhul, kui maksukohustuslase mahaarvamisõigus ületab maksusummat, mida ta on kohustatud tasuma.

5. Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 183 [2] sätestab, et kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.

6. Ungari Vabariik leiab, et vastavalt sellele sättele oli tal õigus piirata tagasimakset käibemaksu selle osaga, mille maksukohustuslane on tegelikult tasunud. Euroopa Komisjon, kes on seisukohal, et kõnealune säte ei anna liikmesriikidele seda võimalust, esitas kõnesoleva liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1).

7. Käesolevas ettepanekus esitan põhjendused, miks kõnealune hagi on minu arvates põhjendatud.

## I. Õiguslik raamistik

### A. *Liidu õigus*

8. Olen arvamusel, et vastupidi sellele, mida väitis komisjon oma kirjalikes märkustes, ei ole Ungari õiguses ette nähtud piirang vastuolus neutraalsuse põhimõttega, millel põhineb ühine käibemaksusüsteem. Sellegipoolest leian, et – nagu väitis ka kõnealune institutsioon – direktiivi 2006/112 artikkel 183 koostoimes selle direktiivi teiste mahaarvamisõigust käsitlevate sätetega piirab liikmesriikide pädevust selgelt kahe võimalusega: tagastada ülejääk või kanda see üle järgmisesse perioodi, tegemata sealjuures vahet tasutud ja tasumisele kuuluva käibemaksu vahel.

9. Liikmesriik ei saa seega ilma talle direktiivis 2006/112 antud kaalutlusruumi ületamata piirata ülejäägi tagastamist käibemaksu selle osaga, mille maksukohustuslane on tegelikult tasunud.

10. Esimese nõukogu direktiivi 67/227/EMÜ [3] artikli 2 kohaselt on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi. Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.

11. Direktiivi 2006/112 VI jaotis „Maksustatav teokoosseis ja käibemaksu sissenõutavus" sisaldab eelkõige järgmisi sätteid:

3 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (esimene direktiiv) (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3).

„*Artikkel 62*

Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) „maksustatav teokoosseis" – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;

2) „käibemaksu sissenõutavus" – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.

[…]

*Artikkel 63*

Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.

[…]

*Artikkel 65*

Kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.

*Artikkel 66*

Erandina artiklitest 63, 64 ja 65 võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks:

a) hiljemalt arve väljastamisel;

b) hiljemalt tasu kättesaamisel;

c) kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast.

[…]"

12. Direktiivi 2006/112 X jaotis käsitleb mahaarvamist. Selle 1. peatükk „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala" sisaldab muu hulgas artikleid 167 ja 168, mis on sõnastatud järgmiselt:

„*Artikkel 167*

Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

*Artikkel 168*

Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]"

13. Direktiivi 2006/112 X jaotise 4. peatükk käsitleb mahaarvamisõiguse kasutamise korda. Selles peatükis on muu hulgas järgmised artiklid:

„*Artikkel 178*

Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[…]

*Artikkel 179*

Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

[…]

*Artikkel 183*

Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.

Liikmesriigid võivad siiski tagastusest või ülekandmisest keelduda, kui ülejäägi summa on tühine."

14. Direktiivi 2006/112 X jaotise 5. peatüki pealkiri on „Mahaarvamise korrigeerimine". Selle artiklites 184 ja 185 on täpsustatud:

„*Artikkel 184*

Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem, kui maksukohustuslasele lubatud.

*Artikkel 185*

1. Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.

2. Erandina lõikest 1 ei tehta korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artiklis 16 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul."

15. Maksukohustuslaste kohustused selles osas, mis puudutab käibemaksu maksmist, on sätestatud direktiivi 2006/112 jaotises XI, mis sisaldab muu hulgas järgmisi artikleid:

„*Artikkel 206*

Iga maksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, tasub käibemaksu netosumma artiklis 250 ettenähtud regulaarse käibedeklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad nimetatud summa tasumiseks kehtestada muu tähtpäeva või nõuda vahemakseid.

[…]

*Artikkel 250*

1. Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave […].

[…]

*Artikkel 252*

1. Käibedeklaratsioon esitatakse liikmesriikide kindlaksmääratava tähtaja jooksul. Nimetatud tähtaeg ei või olla pikem kui kaks kuud iga maksustamisperioodi lõpust.

2. Liikmesriigid määravad maksustamisperioodiks kas ühe kuu, kaks kuud või kolm kuud.

Liikmesriigid võivad määrata ka teistsuguseid maksustamisperioode, mis pole ühest aastast pikemad."

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

16. 2007. aasta CXXVII seaduse (käibemaksu kohta) artikli 55 lõige 1 sätestab: [4]

„Olukorras, kus objektiivselt tehakse tehing, mis loob maksustatava teokoosseisu (edaspidi „teokoosseisu tekkimine"), muutub maks sissenõutavaks."

17. Ungari käibemaksuseaduse artikkel 56 näeb ette: „[t]asumisele kuuluv maks arvestatakse teokoosseisu tekkimise hetkel – juhul, kui käesolev seadus ei sätesta teisiti".

18. Kõnealuse seaduse artikli 119 lõige 1 näeb ette:

„Kui seadusega ei ole ette nähtud teisiti, tekib maksu mahaarvamisõigus siis, kui tuleb kindlaks määrata tasumisele kuuluv käibemaks, mis vastab sisendkäibemaksule (artikkel 120)."

19. Ungari käibemaksuseaduse artikkel 131 sätestab:

„1. Riigi territooriumil registreeritud käibemaksukohustuslane võib vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluva maksu kogusummast lahutada mahaarvatava sisendkäibemaksu, mis tekkis samal maksustamisperioodil või varasema(te)l perioodi(de)l.

2. Kui lõike 1 kohaselt kindlaks määratud vahe on negatiivne, võib riigi territooriumil registreeritud käibemaksukohustuslane

a) arvestada seda erinevust järgmisel maksustamisperioodil kui kannet, mis vähendab selle maksu kogusummat, mida tal tuleb selle maksustamisperioodi eest lõike 1 kohaselt maksta, või

b) nõuda riigi maksuhaldurilt vahe tagastamist vastavalt artiklis 186 määratletud tingimustele ja korrale."

20. Selle seaduse artikkel 186 sätestab järgmist:

„1. Vastavalt artikli 131 lõikele 1 arvestatud ja vastavalt lõikele 2 korrigeeritud negatiivse vahe tagastamist võib nõuda kõige varem alates 2003. aasta XCII seaduses [maksustamissüsteemi kohta [5]] määratud tähtpäevast, kui

4 – Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (edaspidi „Ungari käibemaksuseadus").

5 – Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII törvény.

a) riigi territooriumil registreeritud käibemaksukohustuslane taotleb seda maksuhaldurilt siis, kui ta esitab artikli 184 kohaselt deklaratsiooni; […]

2. Kui riigi territooriumil registreeritud käibemaksukohustuslane, kes toimib vastavalt lõike 1 punktile a, ei maksa kohe, enne lõikes 1 nimetatud tähtpäeva möödumist, summat, mis sisaldab ka käibemaksu ning mis vastab maksu ülekandmise õiguslikuks aluseks olevale tehingule, või kui tema võlg ei kustu enne seda kuupäeva muul viisil, tuleb sellele tehingule vastava mahaarvatava sisendkäibemaksu kogusumma arvata maha vastavalt artikli 131 lõikele 1 arvutatud negatiivse vahe absoluutväärtusena väljendatud summast, maksimaalselt selle summa ulatuses.

3. Artikli 131 lõike 2 punkti a kohaldatakse summa suhtes, mis vastavalt lõikele 2 vähendab artikli 131 lõike 1 kohaselt arvutatud negatiivse vahe absoluutväärtuses väljendatud summat, maksimaalselt selle summa ulatuses.

[…]”

lõikele 1 vastab tähtpäev maksu tasumise tähtajale:

„Maks tuleb tasuda seaduse lisas või seaduses endas märgitud kuupäevaks (tähtpäev) […].”

22. Selle seaduse II lisa I osa punkti 2 alapunktis a on sätestatud:

„[Käibe]maksukohustuslane maksab tasumisele kuuluva [käibemaksu] netosumma

– igakuiste maksudeklaratsioonide puhul enne jooksvale kuule järgneva kuu 20. kuupäeva,

– kord kvartalis esitatavate maksudeklaratsioonide puhul enne kvartalile järgneva kuu 20. kuupäeva,

– iga-aastaste maksudeklaratsioonide puhul enne maksustamisaastale järgneva aasta 25. veebruari

ja ta võib alates samast kuupäevast nõuda selle tagastamist.”

21. Vastavalt 2003. aasta XCII seaduse (maksustamissüsteemi kohta) artikli 37

**II. Menetlus ja poolte nõuded**

23. Komisjon saatis Ungari Vabariigile 21. märtsi 2007. aasta märgukirja ja seejärel 8. oktoobri 2009. aasta põhjendatud arvamuse, milles komisjon esitas kõnealusele liikmesriigile põhjused, miks ta leidis, et selle riigi õigusnormid on vastuolus direktiivi 2006/112 artikliga 183. Ta kutsus seda liikmesriiki samuti üles võtma selle sätte järgimiseks vajalikud meetmed.

24. Kuna Ungari Vabariik, kes vaidleb sellele hinnangule vastu, eiras seda üleskutset, esitas komisjon 20. mail 2010 käesoleva hagi, milles ta palus Euroopa Kohtul:

– tuvastada, et Ungari Vabariik on rikkunud […] direktiivist 2006/112 […] tulenevaid kohustusi,

  – kohustades maksukohustuslasi, kelle maksudeklaratsioon sisaldab antud maksustamisperioodi kohta „ülejääki" direktiivi [2006/12] artikli 183 tähenduses, selle ülejäägi tervikuna või osaliselt järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma, kui nad ei ole tasunud kogu vastavat ostuhinda oma tarnijatele,

  – ning kuna selle kohustuse tõttu on teatud maksukohustuslased, kelle maksudeklaratsioon sisaldab süstemaatiliselt „ülejääke", kohustatud selle ülejäägi rohkem kui üks kord järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma;

– mõista kohtukulud välja Ungari Vabariigilt.

25. Ungari Vabariik palus jätta komisjoni hagi rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt.

**III. Poolte argumendid**

A. *Komisjon*

26. Komisjon märgib, et Ungari käibemaksuseaduse artikli 186 lõige 2 välistab ülejäägi tagastamise, kui sisendkäibemaks tuleneb tehingutest, mille eest tasu, sealhulgas käibemaks, ei ole veel makstud, ja ilma, et maksmise kohustus kaoks muul viisil. Komisjon väidab, et see piirang on liidu õigusega vastuolus.

27. Esiteks ei ole kõnealune piirang komisjoni väitel kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, nii nagu Euroopa Kohus seda on tõlgendanud ja täpsustanud. Direktiivi 2006/112 artikli 183, eelkõige selles kasutatud sõnade „vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele" tõlgendamisel tuleks aga arvesse võtta seda põhimõtet, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte ja mille kohaselt mahaarvamise korra eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast.

28. Komisjon väidab, et kõnealuse direktiivi artiklite 62 ja 63 kohaselt muutub käibemaks müügitehingute eest sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest, sõltumata asjaomase tehingu eest tasu maksmisest. Kaubatarnija või teenuseosutaja on seega kohustatud maksma riigikassasse käibemaksu, isegi kui tema kliendid ei ole talle veel enne maksustamisperioodi lõppu tasu maksnud. Kuna sellises olukorras takistab Ungari käibemaksuseaduse artikli 186 lõige 2 kliendil nõuda kõnealusele tehingule vastava käibemaksu tagastamist, toob ta kuni tehingu eest maksmiseni riigikassale tulu ja viib käibemaksusüsteemi tasakaalust välja.

29. Mahaarvatava käibemaksu ülejäägi tagastamise välistamine paneb asjaomastele ettevõtjatele koorma. Esiteks, riigi viivitus tagastamist nõudnud maksukohustuslase nõude tasumisel vähendab ajutiselt selle maksukohustuslase varade väärtust, mis omakorda vähendab tema kasumivõimalusi ja likviidsust ning tõstab seega tema äririske. Teiseks, kuna käibemaksu ülejäägi tagastamata jätmine vähendab kaupade ostja või teenusesaaja likviidsust, siis tõstab see samal ajal müüja riski, et see ostja või teenusesaaja ei saa tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest maksta või saab nende eest maksta ainult hilinemisega. Nii tõstab see välistamine ka kaupade tarnija või teenuseosutaja äririske ning selle tagajärjel isegi väheneb tagastamise tingimuse täitmise tõenäosus.

30. Kuigi direktiiviga 2006/112 kehtestatud käibemaksusüsteem seab maksukohustuslastele erinevaid kohustusi, eeskätt kohustuse maksta riigile käibemaksu, olenemata sellest, kas klient on asjaomase tehingu eest tasunud, nii et selles süsteemis rakendatakse neutraalse maksustamise põhimõtet teatud piirangutega, tuleb neid piiranguid tõlgendada kitsalt. Euroopa Kohus leidis 25. oktoobri 2001. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Itaalia [6] eelkõige, et liikmesriigid ei või kehtestada niisugust käibemaksu enammakse tagastamise korda, mis

6 – 25. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-78/00: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 2001, lk I-8195).

paneb maksukohustuslasele täielikult või osaliselt käibemaksu tasumise koorma.

31. Komisjoni väitel näeb direktiivi 2006/112 artikkel 183 ette üksnes selle, et liikmesriigid võivad määrata kindlaks tagastamist reguleerivad menetlussätted, et need sätted sobituksid nõuetekohaselt erinevate haldusmenetluse eeskirjade hulka. See artikkel ei luba seevastu kõnealust tagastamist piirata sisu puudutavate tingimustega. Niisugune piirang on vastuolus kõnealuse artikli eesmärgiga, põhjustab õigustamatuid õiguslikke erinevusi liikmesriikide vahel ja rikub neutraalse maksustamise põhimõtet. Kõnealused siseriiklikud õigusnormid aga ei kehtesta mitte vormilisi eeskirju, vaid üritavad seada käibemaksu tagastamisele sisulisi piire.

32. Teiseks väidab komisjon, et kõnealused siseriiklikud õigusnormid on samuti vastuolus direktiivi 2006/112 artikliga 183, sest nendes ei ole mingit ajalist piirangut seoses ülejäägi ülekandmisega järgmisesse maksustamisperioodi.

33. Tema väitel tuleneb selle artikli sõnastusest, et ülejäägi peab tagastama hiljemalt selle tekkimisele järgneva teise maksustamisperioodi jooksul. Seevastu kõnealuste siseriiklike õigusnormide kohaselt on võimalik, et maksukohustuslane peab käibemaksu ülejääki mitu korda üle kandma, eelkõige kui on tegemist maksukohustuslasega, kes teostab tehinguid, mille mahaarvatav sisendkäibemaksu summa ületab regulaarselt käibemaksusummat. Sellise olukorraga on tegemist eeskätt nende maksukohustuslaste puhul, kes tegelevad põhiliselt eksporditegevusega vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punktile a ja artikli 169 punktile b.

34. Kõnealused siseriiklikud õigusnormid ei taga ka seda, et maksukohustuslane saab käibemaksu ülejäägi tegelikult tagasi. Kui maksukohustuslane lõpetab pankroti tõttu tegevuse, ilma et ta oleks kõikide oma ostude eest tasunud, jääks tasumata ostudele vastava käibemaksu ülejääk lõpuks riigile.

B. *Ungari Vabariik*

35. Ungari Vabariik leiab, et tema õigusnormides ette nähtud tingimus, mille kohaselt saab tagastada üksnes tegelikult tasutud maksu, ei riku ei neutraalse maksustamise põhimõtet ega direktiivi 2006/112 artiklit 183, mis annab liikmesriikidele selgelt pädevuse määrata kindlaks tagastamise tingimused.

36. Ungari Vabariik väidab esiteks, et see tingimus ei kujuta endast maksukohustuslasele koormat, mis on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

37. Nimelt tuleb „käibemaksukoormuse" all mõista üksnes lõplikku koormust, st olukorda, kus maksukohustuslasel tuleb tasuda käibemaksu ilma mahaarvamise õiguseta. Käibemaksukoormuse ajutine kandmine kujutab endast üksnes rahastamis- või rahavoolist koormat, mis mõjutab asjaomase ettevõtja olukorda vaid ajutiselt ja mis ei ole vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

38. Ungari Vabariik rõhutab selles osas, et ühine käibemaksusüsteem, mis näeb direktiivi 2006/112 artiklites 62 ja 63 ette, et käibemaks muutub sissenõutavaks pärast tehingu teostamist, sõltumatult tasu maksmisest, ja mille kohaselt mahaarvatava sisendkäibemaksu ülejäägi tagastamine toimub kõige varem pärast asjaomase maksustamisperioodi lõppu, nõuab, et maksukohustuslased tasuksid ajutiselt maksusumma.

39. Sellest tulenevalt määrab vaidlusalune tingimus kindlaks üksnes hetke, mil tagastamise võimalus algas, seadmata tagastamist kahtluse alla.

40. Peale selle ei tekita see tingimus maksukohustuslasele finantsriski, kuna see maksukohustuslane ei ole veel oma võlga maksnud. Koormust kannab tegelikult vaid müüja, kuid see tuleneb liidu eeskirjadest, eeskätt direktiivi 2006/112 artiklitest 62 ja 63. Kuna see koormus on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, ei saa pidada lubamatuks väidetavat koormust, mis vaidlusalustest siseriiklikest õigusnormidest tulenevalt lasub kaupade ostjal või teenuse saajal.

41. Ungari käibemaksuseaduse artikli 186 lõikes 2 enammakstud käibemaksu tagastamise jaoks kehtestatud tasumise tingimusega on püütud kõrvaldada eelist, mis on kaupade ostjal või teenuse saajal, kes võiks selle tingimuse puudumisel maksta oma tarnijatele tänu riigi poolt tagastatud maksule ja oleks soodsamas olukorras kui maksukohustuslane, kes maksis oma tarnijatele enne enammakstud käibemaksu tagastamist. Seevastu komisjoni arusaama kohaselt tasuks riik esialgu tehingust tuleneva maksuvõla ja annaks maksukohustuslastele tasuta laenu, eriti juhul, kui teenuseosutaja maksustamisperiood on pikem kui teenusesaaja oma.

42. Ungari käibemaksuseaduse artikli 186 lõike 2 eesmärk on vältida, et maksukohustuslane saaks kasutada võimalust saada tagasi maks sellise tehingu pealt, mille eest ta ei ole maksnud ja mille eest ta võib-olla isegi ei maksa kunagi, et parandada oma rahavoogude olukorda. Kui tarnija või teenuseosutaja ei ole käibemaksu, mida ta on kohustatud tasuma, maksnud kas sellepärast, et ta deklareerib selle muu maksustamisperioodi käigus, või sellepärast, et ta ei saa maksu, mida ta on kohustatud tasuma, üldisemalt tähtpäevaks

maksta, oleks ostja õigus tagastamisele tegelikult riigipoolne ja riigi eelarvest rahastatav laen.

43. Teiseks väidab Ungari Vabariik, et komisjonipoolne neutraalse maksustamise põhimõtte tõlgendus piirab õigustamatult liikmesriikidele direktiivi 2006/112 artikliga 183 antud kaalutlusõigust. Kõnealune liikmesriik väidab, et direktiivi 2006/112 artikkel 183 kaotaks oma mõtte, kui asuda seisukohale, et kõik käibemaksu valdkonnas kehtestatud normid, mis puudutavad mis tahes viisil ettevõtjate finantsolukorda, rahavooge või ärilisi otsuseid, rikuvad neutraalse maksustamise põhimõtet.

44. Lisaks väidab Ungari Vabariik, et tema õigusnormid ei ole sarnased eespool viidatud kohtuotsuses komisjon *vs.* Itaalia käsitletud õigusnormidega, kuivõrd Ungari õigusnormid ei sea kahtluse alla maksukohustuslase võimalust saada tagasi kogu käibemaksusumma likviidsete vahenditena ja mõistliku aja jooksul, kui tehingu eest tasumise jaoks on määratud mõistlik tähtaeg. Peale selle, kasutades selle kohtuotsuse punktis 34 sõnu „mõistliku aja jooksul", tunnistas Euroopa Kohus, et liikmesriikidel on teatud otsustusruum tagastamise tähtaja kindlaksmääramise osas. Sellest tulenevalt võivad siseriiklikud tagastamise normid kindlasti nõuda maksukohustuslaselt ajutiselt rahastamiskoorma kandmist, ilma et see rikuks neutraalse maksustamise põhimõtet.

45. Asjaolu kohta, et käibemaksu ülejäägi ülekandmist järgmisesse maksustamisperioodi ei ole ajaliselt piiratud, väidab Ungari Vabariik, et ei direktiivi 2006/112 sätetes ega preambulis ei ole märgitud, et käibemaksu ülejääki saab üle kanda ainult üks kord.

46. Peale selle sõltub vaidlusaluses siseriiklikus õigusnormis tagastamiseks ette nähtud tingimus asjaomase maksukohustuslase enda otsusest. Niipea, kui ta on kauba või teenuste osutamise eest tasunud, ei teki enam hilisemasse maksustamisperioodi ülekandmise küsimust.

47. Lõpetuseks rõhutab Ungari Vabariik, et äripraktikas võib pidada tavapäraseks tasumise edasilükkamist 90 kuni 120 päeva võrra. Neil asjaoludel saab tagastamise korduv ülekandmine mõjutada vaid igakuist deklaratsiooni esitavaid maksukohustuslasi. Maksukohustuslased, kes esitavad deklaratsiooni kord kvartalis, on enamikul juhtudest tõenäoliselt järgmise maksustamisperioodi jooksul tasunud nende tehingute hinna ja sisendkäibemaksu, nii et tagastamine ei ole enam Ungari käibemaksuseaduse artikli 186 lõike 2 alusel välistatud.

## IV. Kohtujuristi hinnang

48. Komisjon palub Euroopa Kohtul tuvastada, et Ungari õigusnormid rikuvad direktiivi 2006/112, sest esiteks kehtestab see käibemaksu ülejäägi tagastamisele tingimuse, et see maks oleks tegelikult tasutud, ja teiseks võib selle tingimuse kohaselt käibemaksu veel tasumata osale vastava ülejäägi tagastamist üle kanda määramata ajani, mitte üksnes järgmisesse perioodi.

49. Kõigepealt on oluline märkida, et teine komisjoni etteheide on üksnes kõnealuste Ungari õigusaktidega ette nähtud selle tingimuse kohaldamise tagajärg, mida on käsitletud esimeses etteheites. See, kas käibemaksu veel tasumata osa tagastamise ülekandmine seniks, kuni maksukohustuslane on selle maksu tasunud, ning seega vajaduse korral hilisemaks ajaks kui järgmisesse maksustamisperioodi, on õiguspärane, sõltub seega sellest, kas liidu õigusega on kooskõlas Ungari Vabariigi kehtestatud tingimus, et tagastada saab üksnes tasutud käibemaksu.

50. Järelikult on käesoleva hagi raames oluline lahendada küsimus, mis puudutab seda, kas liikmesriigil on õigus piirata käibemaksu ülejäägi tagastamist maksu selle osaga, mille maksukohustuslane on juba tasunud.

51. Ungari Vabariik väidab, et talle on sellise tingimuse kehtestamise pädevuse andnud direktiivi 2006/112 artikkel 183, mis näeb ette, et käibemaksu ülejäägi puhul võivad liikmesriigid vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda selle üle järgmisesse perioodi või selle tagastada.

52. Seega tuleb teha kindlaks, kas direktiivi 2006/112 artiklis 183 sisalduv lauseosa „vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele" annab liikmesriigile pädevuse piirata käibemaksu ülejäägi tagastamist maksu selle osaga, mille maksukohustuslane on juba tasunud.

53. Komisjon väidab, et see säte ei luba liikmesriigil sellist tingimust kehtestada, kuna see tingimus on vastuolus esiteks ühisele käibemaksusüsteemile omase maksukohustuslaste neutraalse maksustamise põhimõttega ning teiseks selle sätte tähenduse ja ulatusega.

54. Neutraalse maksustamise põhimõttele tuginevad komisjoni argumendid mind ei veena. Seevastu nõustun tema seisukohaga, mis puudutab direktiivi 2006/112 artikli 183 tähendust ja ulatust.

A. *Neutraalse maksustamise põhimõte*

55. Vastupidi komisjonile ei ole ma veendunud, et käibemaksu ülejäägi tagastamise piiramine maksu selle osaga, mille maksukohustuslane on juba tasunud, on tegelikult vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, mis, nagu see institutsioon meenutab, on ühise käibemaksusüsteemi üks aluspõhimõtteid. [7]

56. See põhimõte jaguneb sisu poolest kaheks. Esiteks nõuab see, et sarnases olukorras olevaid ettevõtjaid ning sarnaseid kaupu ja sarnaste teenuste osutamist, mis seega omavahel konkureerivad, koheldaks käibemaksu osas ühtemoodi, et vältida konkurentsimoonutusi. Sellest küljest on neutraalse maksustamise põhimõte võrdse kohtlemise üldpõhimõtte väljendus käibemaksu valdkonnas. [8]

57. Neutraalse maksustamise põhimõte tähendab teiseks seda, et maksukohustuslane vabaneb täielikult maksustatava tegevuse tarvis omandatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu koormusest. [9] Seda põhimõtet rakendatakse ühises käibemaksusüsteemis mahaarvamise korra abil, mille ulatust on tõlgendatud seda põhimõtet arvestades.

58. Kohtupraktika kohaselt on neutraalse maksustamise põhimõttega seega esiteks vastuolus see, et mahaarvamise korra tulemusena ületab käibemaksusumma, mis asjaomasel isikul tuleb maksuhaldurile tasuda, seda maksusummat, mille ta on sisse nõudnud või mille peavad talle tasuma tema kliendid. [10] Teiseks on sellega vastuolus siseriiklik meede, mis jätab maksukohustuslase kanda käibemaksu kulu, mis ta tasus seoses tema majandustegevusega, andmata talle võimalust seda maksu maha arvata. [11] Teisisõnu nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et mahaarvamist käsitlevad normid võimaldaksid täielikult kustutada sisendkäibemaksu, mille maksukohustuslane tasus oma maksustatud kaupade tootmiseks või teenuste osutamiseks. Selle eesmärk on vältida seda, et lõpuks jääks maksu jääk maksukohustuslase kanda.

59. Siiski ei leia ma kohtupraktikas pretsedente, kus Euroopa Kohus oleks otsustanud, et neutraalse maksustamise põhimõttega on

7 – Vt eelkõige 5. märtsi 2009. aasta otsus kohtuasjas C-302/07: J D Wetherspoon (EKL 2009, lk I-1467, punktid 34 ja 57); 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark (EKL 2009, lk I-10567, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika) ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-438/09: Dankowski (EKL 2010, lk I-4009, punkt 37).

8 – Vt eespool viidatud kohtuotsus NCC Construction Danmark, punkt 44, ja 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-41/09: komisjon *vs.* Madalmaad (EKL 2011, lk I-831, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika).

9 – 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik (EKL 2005, lk I-4357, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

10 – 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs (EKL 1996, lk I-5339, punkt 28) ja eespool viidatud kohtuotsus J D Wetherspoon, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika.

11 – 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National (EKL 2001, lk I-1361, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

vastuolus see, et maksukohustuslane teeb käibemaksu ettemakse ja kannab nii ajutiselt sellest ettemaksest tulenevat rahalist koormat.

60. Eespool viidatud kohtuotsusest komisjon *vs.* Itaalia, mida komisjon mainis, ei saa minu arvates sellist põhimõtet tuletada. Selles kohtuotsuses tuli Euroopa Kohtul käsitleda liikmesriigi õigusnorme, mille kohaselt käibemaksu ülejäägi tagastamine teatud hulgale maksukohustuslastele 1992. aasta eest pidi toimuma riigi võlakirjade andmise teel, mida emiteeriti alates 1. jaanuarist 1994 ja mille aegumistähtaeg möödus viis kuni kümme aastat pärast emiteerimist.

61. Selles kontekstis leidis Euroopa Kohus, et kuigi liikmesriikidel on käibemaksu enammakse tagastamise korra kehtestamisel teatav tegutsemisvabadus, [12] ei või see kord riivata neutraalse maksustamise põhimõtet, pannes maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormuse, nii et see kord peab seega võimaldama maksukohustuslasel käibemaksu ülejäägist tuleneva võla nõuetekohastele tingimustele vastavalt täies ulatuses tagasi saada. Euroopa Kohus järeldas sellest, et see tähendab, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega ning et kehtestatud tagastamismeetodiga ei tohi maksukohustuslase jaoks mitte mingil juhul kaasneda finantsriski. [13]

62. Eespool viidatud kohtuotsuses komisjon *vs.* Itaalia tunnistas Euroopa Kohus seega kõnealuse tagastamise korra õigusvastaseks põhjendusel, et see ei kehtestanud mõistliku aja jooksul likviidsete vahenditega sooritatavat makset. [14]

63. Lisaks, analüüsides ühise käibemaksusüsteemi üldist ülesehitust, märgin, nagu rõhutab ka Ungari valitsus, et see süsteem nõuab, et maksukohustuslane tasuks ettemaksena mitte ainult maksustatud tegevuse eest saadud kaupade ja teenuste maksu, vaid teatud määral ka seda maksu, mida ta on kohustatud tasuma riigile.

64. Nagu ma märkisin, kogutakse ühise süsteemi kohaselt käibemaksu tootmis- ja turustamistsükli igal etapil, nii et maksukohustuslasel tuleb põhimõtteliselt seda tasuda oma tarnijatele, ning seejärel see maha arvata käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma riigile.

12 – Käibemaksu ülejäägi tagastamise suhtes kohaldatavateks säteteks olid nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 18 lõike 4 sätted, mille sõnastuse direktiivi 2006/112 artikkel 183 üle võttis.

13 – Eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punktid 33 ja 34.

14 – *Ibidem*, punkt 36.

65. Samuti tuleb maksukohustuslasel direktiivi 2006/112 artiklite 63, 206 ja 250 kohaselt iga käibedeklaratsiooni esitamisel tasuda mitte ainult maks, mis ta tegelikult oma klientidelt sisse nõudis, vaid ka see maks, mis neil klientidel jääb veel talle maksta juba teostatud kaubatarne või juba osutatud teenuste eest. Tuletan meelde, et kõnealuse artikli 63 kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.

66. Kuna enamikul juhtudel ületab maksukohustuslaste maksuvõlg riigile seda summat, mis neil on õigus maha arvata, võivad maksukohustuslased seega olla kohustatud kandma rahalist koormat, mis vastab sellele käibemaksu osale, mis on muutunud sissenõutavaks ja mida nad ei ole veel kätte saanud.

67. Peale selle, kui liikmesriik otsustaks direktiivi 2006/112 artiklis 183 ette nähtud võimaluse alusel kanda käibemaksu ülejäägi üle järgmisesse perioodi, mille kestus võib sama direktiivi artikli 252 kohaselt olla kuni üks aasta, peaks maksukohustuslane ootama kogu selle perioodi mitte ainult selle maksu tagastamist, mis tal veel tasuda jääb, vaid ka selle maksu tagastamist, mis ta on juba tasunud.

68. Sellisel juhul peaks maksukohustuslane tegema käibemaksu ettemakse ja kandma selle ettemaksega kaasnevat rahalist koormat ning sõltuvalt liikmesriigi määratud maksustamisperioodi kestusest võib see koorem olla maksukohustuslase rahandusliku seisu jaoks raskem kui Ungari õigusnormidega kehtestatud koormus, mis näeb ette juba tasutud maksu edasilükkamata tagastamise.

69. Lõpetuseks rõhutab komisjon, et kui maksukohustuslane lõpetab pankroti tõttu tegevuse, ilma et ta oleks kõikide oma ostude eest tasunud, jääb tasumata ostudele vastava käibemaksu ülejääk lõpuks riigile.

70. Ma ei arva ka seda, et see tagajärg on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega. Kõnealuse põhimõttega ei ole vastuolus mitte see, et riik saab tulu, vaid see, et sisendkäibemaks, mida maksukohustuslane tasub oma maksustatud tegevuse käigus, jääb lõpuks tema kanda. Seda aga ei juhtu, kui maksukohustuslane ei ole käibemaksu tasunud.

71. Maksukohustuslase pankroti korral kannatavad kahju rohkem tema tarnijad, kes on ühise käibemaksusüsteemi kohaselt kohustatud riigile maksma sissenõutavat maksu, kuigi nad ei ole seda kätte saanud. Asjaolu, et pankroti tõttu tegevuse lõpetanud maksukohustuslase tarnijal on kohustus maksta riigile maksu, mida ta ei saa sisse nõuda, tuleneb aga ühise käibemaksusüsteemi, täpsemalt

direktiivi 2006/112 artiklite 63, 206 ja 250 kohaldamisest. Peale selle on seda olukorda sõnaselgelt nimetatud direktiivi 2006/112 artiklis 185, mis käsitleb liikmesriigi võimalust teha korrigeerimisi tehingute puhul, mis on täielikult või osaliselt tasumata.

B. *Direktiivi 2006/112 artikli 183 tähendus ja ulatus*

72. Seega on mul kõiki neid kaalutlusi arvestades raske nõustuda komisjoni argumentidega, mille kohaselt Ungari õigusnormid on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega, kuna need nõuavad, et maksukohustuslane maksaks tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu ettemaksena.

76. Ungari Vabariigi argumendid, mille kohaselt direktiivi 2006/112 artikkel 183 lubab tal vaidlusalust tingimust kehtestada, on minu arvates esiteks vastuolus selle sätte sõnastusega. Tuletan meelde, et direktiivi 2006/112 artikli 183 esimene lõik sätestab, et „[k]ui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi".

73. Tõsi küll, nagu ma oma analüüsi teises osas näitan, ei luba direktiivi 2006/112 käibemaksu ülejäägi tagastamist käsitlevad sätted minu arvates Ungari Vabariigil vaidlusalust tingimust kehtestada.

77. Kõnealust sätet analüüsides täheldan esiteks, et see annab liikmesriikidele vaid kaks võimalust, st kas kanda ülejääk üle järgmisesse perioodi või siis see tagastada vastavalt tingimustele, mis neil tuleb endal kindlaks määrata.

74. Sellegipoolest ei pea mahaarvamisõiguse kohaldamise konkreetne kord määrama kindlaks neutraalse maksustamise põhimõtte täpseid tagajärgi. Vastupidi: see põhimõte peab direktiivi 2006/112 vastavate sätete puudumise või ebapiisavuse korral selle tõlgendamist suunama.

75. Käesolevas kohtuasjas ei ole kõnealused õigusnormid vastuolus mitte neutraalse maksustamise põhimõttega, vaid just nimelt direktiivi 2006/112 sätetega, eelkõige selle direktiivi artikliga 183.

78. Teiseks märgin, et lauseosa „vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele" puudutab üksnes tagastamise korda, mitte mahaarvamiste summa kindlaksmääramist. See analüüs leiab kinnitust ka keeltes, milles võeti vastu kuuenda direktiivi artikli 18

lõige 4, mille sõnastus on üle võetud direktiivi 2006/112 artiklis 183. [15]

79. Tingimused, mis liikmesriikidel tuleb direktiivi 2006/112 artikli 183 sõnastust arvestades kindlaks määrata, puudutavad seega üksnes ülejäägi tagastamise praktilisi tingimusi, mitte selle tagastamise summa kindlaksmääramist. Näiteks võib olla tegemist maksuhaldurile selle tagastuse tegemiseks antud tähtajaga [16], pettuse ohu vältimiseks ette nähtud meetmetega [17] või aegumistähtaja kehtestamisega [18].

80. Lauseosa „vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele" on aga raske tõlgendada nii, nagu võimaldaks see liikmesriikidel lisada direktiivi 2006/112 artikli 183 esimeses lõigus sätestatud valikuvõimalustele kolmanda võimaluse, mis näeks ette selle, et tagastatakse üksnes tegelikult makstud käibemaks.

81. See analüüs leiab kinnitust mitmes direktiivi 2006/112 osas.

82. Seega kinnitab seda nimetatud direktiivi artikli 183 teine lõik. Selles sättes on nimelt ette nähtud, et liikmesriigid võivad tagastusest või ülekandmisest keelduda, kui ülejäägi summa on tühine. *A contrario* võib sellest sättest aga järeldada, et ühenduse seadusandja ei tahtnud anda liikmesriikidele pädevust piirata tagastamist tasutud käibemaksuga.

15 – Vt saksakeelne versioon („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"), ingliskeelne („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"), itaaliakeelne („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 hollandikeelne („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 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punktid 32–34, ja 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: Sosnowska (EKL 2008, lk I-5129, punkt 17).

17 – 18. detsembri 1997. aasta otsuses liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt (EKL 1997, lk I-7281) otsustas Euroopa Kohus, et kuuenda direktiivi artikli 18 lõikega 4 ei ole vastuolus meetmed, mis võimaldavad siseriiklikel maksuhalduritel ettevaatusabinõuna peatada tagastamisele kuuluvate käibemaksusummade tagastamise, kui esineb maksupettuse kahtlus või kui maksuhaldurid tuginevad käibemaksuvõlale, mis ei nähtu maksukohustuslase deklaratsioonidest ja millele viimane vastu vaidleb (punktid 41 ja 44).

18 – 21. jaanuari 2010. aasta otsuses C-472/08: Alstom Power Hydro (EKL 2010, lk I-623) otsustas Euroopa Kohus, et kuuenda direktiivi artikli 18 lõikega 4 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette kolmeaastase aegumistähtaja selle riigi maksuhalduri poolt alusetult sisse nõutud enammakstud käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks (punkt 22).

83. Ma näitasin eelnevalt, et direktiivi 2006/112 artikli 183 esimene lõik käsitleb olukorda, kui mahaarvamiste summa ületab käibemaksu summat, sätestamata seda, et mahaarvamisõigust tuleb vähendada veel tasumata sissenõutava käibemaksu võrra. Selle direktiivi artiklis 168 on aga sõnaselgelt märgitud, et maksukohustuslase õigus sisendkäibemaksu maha arvata hõlmab mitte ainult tasutud käibemaksu, vaid ka tasumisele kuuluvat käibemaksu.

84. Teise kinnituse leian direktiivi 2006/112 sätetest, mis käsitlevad konkreetselt mahaarvamise korrigeerimist. Eelkõige selle direktiivi artiklis 185 on käsitletud just seda olukorda, milles tehingute eest on täielikult või osaliselt tasumata.

85. Kõnealuses artiklis 185 tehtud viide tasumata tehingutele, samas kui direktiivi 2006/112 artiklis 183 ei ole nende suhtes tehtud ühtegi erandit, kinnitab veel kord *a contrario*, et ühenduse seadusandja ei tahtnud lubada liikmesriikidel välistada käibemaksu tagastamist juhul, kui see ei ole tegelikult tasutud.

86. Tõsi küll, nagu väidab Ungari Vabariik, selle tõlgenduse tulemuseks võib olla see, et liikmesriik on kohustatud andma maksukohustuslasele tasuta rahalisi vahendeid, kui selle maksukohustuslase mahaarvamisõiguse moodustavad maksud, mida ta ei ole veel tasunud. See tagajärg võib tunduda ebaloogiline, arvestades reeglit, mille kohaselt maksukohustuslastel tuleb riigile tasuda lihtsalt sissenõutavat käibemaksu, mis võib kohustada ettevõtjaid maksma ette käibemaksu, mida nad ei ole veel kätte saanud.

87. See võib samuti luua ettevõtjate vahel olukordade ebavõrdsuse, sõltuvalt nende võimalusest saada kaubatarnijatelt või teenuseosutajatelt maksmiseks ajapikendust, mis võib sõltuda nende ettevõtjate majandustegevuse ulatusest.

88. Ma ei arva siiski, et need Ungari Vabariigi argumendid õigustavad direktiivi 2006/112 artikli 183 teistsugust tõlgendamist.

89. Nimelt on Euroopa Kohus juba otsustanud, et liikmesriigid on kohustatud kohaldama ühist käibemaksusüsteemi, isegi kui nad leiavad, et seda tuleks parandada. Tulenevalt 8. novembri 2001. aasta otsuse komisjon *vs.* Madalmaad [19] punktidest 55 ja 56 ei või liikmesriigid kõrvale jätta kuuendas direktiivis sõnaselgelt ette nähtud sätteid, isegi kui teatud liikmesriikide pakutud tõlgendus võimaldaks selle direktiivi teatud lõppeesmärkidest, nagu maksustamise neutraalsus, paremini kinni pidada. [20]

90. Seetõttu olen seisukohal, et komisjon väidab õigesti, et direktiivi 2006/112 artikkel 183 ei luba liikmesriigil piirata käibemaksu

19 – 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-338/98: komisjon *vs.* Madalmaad (EKL 2001, lk I-8265).

20 – 6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-243/03: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2005, lk I-8411, punkt 35).

ülejäägi tagastamist selle maksuga, mis on tegelikult tasutud. Teen seetõttu Euroopa Kohtule ettepaneku tunnistada käesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi põhjendatuks.

91. Kui Euroopa Kohus nõustub minu seisukohaga, tuleb Ungari Vabariigil Euroopa Kohtu kodukorra artikli 69 lõike 2 kohaselt hüvitada käesoleva menetluse kulud.

## V. Ettepanek

92. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha järgmine otsus:

1. Tunnistada käesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi põhjendatuks osas, milles Euroopa Komisjon heidab Ungari Vabariigile ette seda, et viimane ei ole täitnud kohustusi, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivist 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi:

   – kohustades maksukohustuslasi, kelle maksudeklaratsioon sisaldab antud maksustamisperioodi kohta „ülejääki" direktiivi 2006/112 artikli 183 tähenduses, selle ülejäägi tervikuna või osaliselt järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma, kui nad ei ole tasunud kogu vastavat ostuhinda oma tarnijatele, ja

   – kuna selle kohustuse tõttu on teatud maksukohustuslased, kelle maksudeklaratsioon sisaldab süstemaatiliselt „ülejääke", kohustatud selle ülejäägi rohkem kui üks kord järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma.

2. Mõista kohtukulud välja Ungari Vabariigilt.