



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

11 päivänä huhtikuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero – 199 artiklan 1 kohdan a alakohta – Käännetty veronmaksuvelvollisuus – Tilanne, jossa palvelujen hankkija on maksanut perusteettomasti niiden suorittajille veron sellaisen laskun perusteella, joka on laadittu erehdyksessä tavanomaisessa verotuksessa sovellettavien sääntöjen mukaisesti – Veroviranomaisen päätös, jossa todetaan palvelujen hankkijan verovelka ja jolla hylätään vaatimus veron vähentämisestä – Veroviranomainen ei tutki mahdollisuutta veron palauttamiseen

Asiassa C-691/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (pääkaupunkiseudun hallinto- ja työtuomioistuin, Budapest, Unkari) on esittänyt 29.11.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.12.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

PORR Építési Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Lycourgos (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Juhász ja M. Ilešič,

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.1.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- PORR Építési Kft., edustajinaan É. Radnai ja G. Hajdu, ügyvédek,
- Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja G. Koós,
- Euroopan komissio, asiamiehinään K. Talabér-Ritz ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2006/112), sekä suhteellisuusperiaatteen, verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on PORR Építési Kft. -niminen yritys (jäljempänä PORR) ja vastapuolena Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (valtion vero- ja tullihallinnossa muutoksenhakua käsittelevä osasto, Unkari; jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse arvonlisäverotuksessa noudatettavaa käännettä veronmaksuvelvollisuutta koskevien kansallisten oikeussääntöjen soveltamatta jättämisen vuoksi mainitulle yritykselle määrätystä veroseuraamuksesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 2006/112 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

- 4 Direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

– –”

- 5 Direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

– –

- f) kunkin jäsenvaltion määrittämien muodollisuuksien noudattamista, jos verovelvollinen on hankkijana veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklaa sovellettaessa.”

- 6 Direktiivin 199 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

- a) rakennustyön suoritus, mukaan lukien kiinteään omaisuuteen liittyvien korjaus-, siivous-, kunnossapito-, muutos- ja purkamistöiden suoritus, sekä rakennuskohteiden luovutus, joka katsotaan tavaroiden luovutukseksi 14 artiklan 3 kohdan nojalla;

--”

- 7 Direktiivin 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

--

11 a) kun hankkija on veronmaksuvelvollinen, maininta ”käännetty verovelvollisuus”;

--”

- 8 Direktiivin 2006/112 226 artiklassa, sellaisena kuin se oli voimassa ennen direktiivin 2010/45 voimaantuloa, säädettiin seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

--

11) jos kyseessä on vapautus tai jos hankkija on veronmaksuvelvollinen, viittaus tämän direktiivin sovellettavaan säännökseen tai vastaavaan kansalliseen säännökseen taikka tieto kyseiseen tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen sovellettavan vapautuksen tai käännetyn maksuvelvollisuuden perusteesta;

--”

Unkarin oikeus

- 9 Vuonna 2007 liikevaihtoverosta annetun lain nro CXXVII (általános forgalmi adórol szóló 2007. évi CXXVII. törvény), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä liikevaihtoverolaki), 70 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen veron perusteeseen sisältyvät:

--

b) sivukustannukset, jotka tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja perii tavaroiden ostajalta tai palvelusuorituksen vastaanottajalta, kuten provisiot tai muut välityskulut, pakkaus- ja kuljetuskustannukset ja vakuutusmaksuista aiheutuvat kulut

--”

- 10 Lain 119 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ellei lailla toisin säädetä, veron vähennysoikeus syntyy silloin, kun ostoihin sisältyvää veroa vastaava vero tulee maksettavaksi (120 §) --”

11 Lain 120 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin verovelvollinen tässä ominaisuudessaan käyttää tavaroita ja palveluja verollisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, sillä on oikeus vähentää verosta, jonka se on velvollinen maksamaan,

- a) vero, jonka siltä on laskuttanut toinen verovelvollinen – myös yksinkertaistetun yhtiöveron soveltamisalaan kuuluvat henkilöt tai laitokset – tavaroiden ja palvelujen hankinnasta
- b) vero, joka on maksettava toisen verovelvollisen laskelman perusteella tavaroiden ja palvelujen hankinnasta – myös yhteisöhankintojen osalta

--”

12 Lain 127 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeuden käyttämisen aineellisena edellytyksenä on se, että verovelvollisella on henkilökohtaisesti hallussaan:

- a) 120 §:n a kohdassa tarkoitettussa tapauksessa sen nimelle laadittu lasku, joka osoittaa liiketoimen suorittamisen
- b) 120 §:n b kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa:
 - ba) jos kyse on tavaroiden yhteisöhankinnoista, sen nimelle laadittu lasku, joka osoittaa liiketoimen suorittamisen, tai
 - bb) muissa kuin ba alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa sen nimelle laadittu lasku, joka osoittaa liiketoimen suorittamisen, tai jos verovelvollisella ei ole veron määrää vahvistettaessa hallussaan laskua, kaikki asiakirjat, joiden perusteella maksettavan veron määrä voidaan laskea

--

4. Ostoihin sisältyvän vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä ei voi ylittää määrää, joka on merkitty edellä 1 momentissa mainittuun asiakirjaan tällaisena verona tai jonka määrä voidaan laskea tällaisen asiakirjan perusteella.

--”

13 Lain 169 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Laskussa on mainittava seuraavat seikat:

--

- j) vyörytetty vero, ellei lailla toisin säädetä
- k) kun kyse on verovapautuksesta ja jos tavaroiden tai palvelujen hankkija on veronmaksuvelvollinen, viittaus lain säännökseen tai muu selvä ilmoitus siitä, että tavaroiden hankinta tai palvelujen suoritus on
 - ka) vapautettu verosta tai
 - kb) tavaroiden tai palvelujen hankkija on niiden osalta veronmaksuvelvollinen

--”

14 Lain 142 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veron maksaa tavaroiden tai palvelujen hankkija:

--

b) kun kyseessä on rakennustyö tai muu sellainen kokoamis- tai asennustyö, joka voidaan katsoa rakennus-, laajennus- tai muutostyön tai muiden tämänkaltaisten kiinteään omaisuuteen kohdistuvien töiden toteuttamista varten suoritetuksi palveluksi, mukaan lukien työt rakennuksen purkamiseksi kokonaan, jos tällainen rakentaminen, laajentaminen tai muutos edellyttää rakennus- tai toimenpidelupaa, mistä palvelun hankkijan on etukäteen ilmoitettava kirjallisesti palvelun suorittajalle

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (suurten verovelvollisten verotukseen liittyvistä kysymyksistä vastaava valtion vero- ja tullihallinnon pääosasto, Unkari) tarkasti jälkikäteen PORRin tekemät ilmoitukset veroista ja valtion varoista saaduista tuista vuosilta 2010 ja 2011.
- 16 Tämä veroviranomainen määräsi 13.3.2015 tekemällään päätöksellä PORRin maksamaan 88 644 000 Unkarin forintin (HUF) (n. 275 000 euroa) suuruisen arvonlisäverovelan, 26 593 000 HUF:n (n. 82 200 euroa) suuruisen veroseuraamuksen, 13 908 000 HUF:n (n. 43 000 euroa) suuruisen viivästysmaksun sekä 500 000 HUF:n (n. 1 550 euroa) suuruisen laiminlyöntisakon.
- 17 PORR vaati 13.3.2015 tehdyn päätöksen oikaisua verohallinnolta, joka kuitenkin pysytti sen 31.7.2015 tekemällään päätöksellä arvonlisäverovelan ja siihen liittyvien seuraamusten osalta.
- 18 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että PORR oli moottoritien rakennustöiden yhteydessä ottanut ainakin kolmelta palvelun suorittajalta vastaan tavanomaisen verotuksen mukaisesti laadittuja laskuja, joihin oli merkitty arvonlisäveron osuus. PORR oli maksanut laskut, vähentänyt niihin merkityn arvonlisäveron ja vaatinut sitten sen palauttamista. Verohallinto puolestaan katsoi, että kyseessä olevissa laskuissa mainitut liiketoimet liittyivät PORRin päätoimialanaan harjoittamaan rakentamiseen ja että laskujen olisi sovellettavien kansallisten oikeussääntöjen mukaan pitänyt olla arvonlisäveron osalta käännetyn veronmaksuvelvollisuuden sääntöjen mukaisia. Laskujen laatijoiden olisi siis pitänyt laatia ne ilman arvonlisäveroa koskevia mainintoja tai ilmoittaa, että niihin sovellettiin käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mukaisia sääntöjä.
- 19 Tällä perusteella verohallinto katsoi, että PORRilla oli vähennysoikeus näihin laskuihin merkittyjen arvonlisäverojen osalta ainoastaan liikevaihtoverolain 120 §:n b kohdan nojalla eikä sen 120 §:n a kohdan nojalla. Verohallinto totesi, ettei kaksinkertaista verotusta ollut tapahtunut ja että laskutuksessa tapahtunut virhe ei vapauttanut PORRia sille määrätystä seuraamuksesta. Lisäksi se totesi, että pääasiassa kyseessä olevia laskujen laatijoita voitaisiin kehottaa oikaisemaan laskut.
- 20 PORR on valittanut verohallinnon päätöksestä Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságiin (pääkaupunkiseudun hallinto- ja työtuomioistuin, Budapest, Unkari). Valituksessaan se on vedonnut ensisijaisesti siihen, että verohallinto on luonnehtinut tosiseikat virheellisesti katsomalla, että pääasiassa kyseessä oleviin laskuihin sovelletaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mukaista verotusta.

- 21 Toissijaisesti PORR on esittänyt, että vaikka laskuihin olisi todella pitänyt soveltaa käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mukaista verotusta, verohallinto olisi kuitenkin evännyt siltä oikeuden arvonlisäveron vähentämiseen. PORRin mukaan verohallinto ei ole kiistänyt sitä, että liiketoimet suoritettiin laskut laatineille yhtiöille, ja todennut lisäksi, että nämä yhtiöt ovat mitä todennäköisimmin noudattaneet velvollisuuttaan maksaa perimänsä arvonlisävero eli että ne ovat tilittäneet sen valtiolle.
- 22 PORR katsoo siis, että verohallinto on laiminlyönyt velvollisuutensa selvittää, olivatko pääasiassa kyseessä olevien laskujen laatijat maksaneet arvonlisäveron ja oliko niillä vielä mahdollisuus oikaista laskut. Se katsoo, ettei kyseinen viranomaisena ole varmastikaan huomionnut sitä, ettei tällaista oikaisua ole todennäköisesti tapahtunut, koska itseoikaisu on kielletty, kun kyse on aiemmin tehtyihin ilmoituksiin kohdistuvasta tarkastuksesta. PORRilta on tällä tavoin lopullisesti evätty mahdollisuus vähennysoikeuden käyttämiseen.
- 23 Verohallinto esittää puolustuksessaan, että se on myöntänyt PORRille oikeuden vähentää aiemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevien sääntöjen mukaisesti laadittujen laskujen osalta, mikä estää riskin veron kantamisesta kahteen kertaan.
- 24 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság viittaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan silloin, kun veroviranomaisille erehdyksessä tilitetyn arvonlisäveron palauttaminen muodostuu mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi myyjän maksukyvyttömyyden vuoksi, tehokkuusperiaate edellyttää, että kyseessä olevien tavaroiden ostaja voi kohdistaa palautusvaatimuksensa suoraan veroviranomaisiin. Jäsenvaltioiden pitäisi näin tehokkuusperiaatetta noudattaakseen säätää tarvittavista keinoista ja yksityiskohtaisista menettelysäännöistä, joiden avulla ostaja voi saada perusteettomasti laskutetun veron takaisin.
- 25 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan verohallinnon olisi pitänyt selvittää, voivatko laskujen laatijat maksaa pääasian valittajalle takaisin erehdyksessä maksetut arvonlisäverot ja oliko näillä oikeus saada nämä määrät takaisin verohallinnolta. Näin on siksi, että kun otetaan huomioon, että verotarkastusmenettely oli pantu vireille, mikä esti laskujen itseoikaisun, verohallinnon olisi pitänyt korjata tilanne. Se pohtii lisäksi sitä, minkä menettelyn – tuomioistuimessa toimitettavan hallinto-oikeudellisen oikeudenkäynnin vai veroviranomaisessa toimitettavan uuden hallintomenettelyn – avulla pääasian valittaja voi saada perusteettomasti maksetun arvonlisäveron takaisin.
- 26 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság on tässä tilanteessa päättänyt lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko direktiivin [2006/112] säännöksiä – kun huomioon otetaan erityisesti suhteellisuusperiaate, verotuksen neutraalisuuden periaate ja tehokkuusperiaate – tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion veroviranomaisen käytännölle, jonka mukaan päätöstä tehdessään, ellei kyse ole veropetoksesta, veroviranomaisena epäilee tavanomaista veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän mukaisesti laaditun arvonlisäverolaskun perusteella käytettävissä olevan vähennysoikeuden siksi, että liiketoiminta koskeva lasku olisi pitänyt laatia käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän mukaisesti, muttei ennen vähennysoikeuden epäämistä tutki,
- kykeneekö laskun laatija maksamaan erehdyksessä tilittämänsä arvonlisäveron takaisin laskun saajalle ja
 - kykeneekö laskun laatija lain mukaan (kyseisen jäsenvaltion kansallisen oikeuden tarjoamissa puitteissa) korjaamaan tai oikaistamaan itse kyseisen laskun ja voiko se tämän perusteella saada veroviranomaisen palauttamaan sille erehdyksessä maksamansa veron?

- 2) Onko direktiivin [2006/112] säännöksiä – kun huomioon otetaan erityisesti suhteellisuusperiaate, verotuksen neutraalisuuden periaate ja tehokkuusperiaate – tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion veroviranomaisen käytännölle, jonka mukaan päätöstä tehdessään veroviranomainen epää tavanomaista veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän mukaisen arvonlisäverolaskun perusteella käytettävissä olevan vähennysoikeuden siksi, että liiketoiminta koskeva lasku olisi pitänyt laatia käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän mukaisesti, muttei päätöstä tehdessään määrää, että erehdyksessä maksettu vero on palautettava laskun saajalle, siitä huolimatta, että laskun laatija on maksanut laskuihin perustuvan arvonlisäveron valtiolle?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

- 27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, vastauksen asiallisesti siihen, onko direktiiviä 2006/112 sekä suhteellisuusperiaatetta, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle veroviranomaisen käytännölle, jossa – kun ei ole syytä epäillä veropetosta – yritykseltä evätään oikeus sellaisen arvonlisäveron vähentämiseen, jonka tämä on palvelujen hankkijana perusteettomasti maksanut kyseisten palvelujen suorittajalle sellaisen laskun perusteella, jonka viimeksi mainittu on laatinut tavanomaista arvonlisäverotusta koskevien sääntöjen mukaisesti, vaikka kyseessä oleva liiketoimi kuului käännetyn veronmaksuvelvollisuuden piiriin, eikä veroviranomainen
- ennen vähennysoikeuden epäämistä tutki, voiko virheellisen laskun laatija maksaa perusteettomasti maksetun arvonlisäveron takaisin laskun saajalle ja itse oikaista laskun sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti saadakseen takaisin perusteettomasti valtiolle tilittämänsä veron, tai
 - itse palauttaa laskun saajalle veroa, jonka tämä on erehdyksessä maksanut laskun laatijalle ja jonka viimeksi mainittu on sen jälkeen perusteettomasti tilittänyt valtiolle.
- 28 Todettakoon aluksi, ettei ennakkoratkaisupyyntöissä ole tuotu esiin seikkoja, joiden perusteella unionin tuomioistuin voisi arvioida sitä, mitä hyötyä suhteellisuusperiaatteen tulkinnasta on esitettyihin kysymyksiin vastaamisen kannalta. Tämän vuoksi kysymyksiin annettava vastaus rajataan asian kannalta merkityksellisten direktiivin 2006/112 säännösten ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen sekä tehokkuusperiaatteen tulkintaan.
- 29 Ensimmäiseksi on selvitettävä, onko se, että arvonlisäveron vähennysoikeus evätään PORRin tilanteessa olevalta palvelujen hankkijalta, näiden säännösten ja periaatteiden mukaista.
- 30 Tämän osalta on muistettava, että käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää sovellettaessa palvelujen suorittajan ja hankkijan välillä ei makseta lainkaan arvonlisäveroa, sillä hankkija on velvollinen maksamaan toteutettuihin liiketoimiin liittyvän aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäveron, mutta se voi lähtökohtaisesti myös vähentää saman veron siten, ettei sille jää maksettavaa verohallinnolle (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Lisäksi on muistettava, että vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, 37 kohta ja tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 42 kohta).
- 32 Vähennysjärjestelmässä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan rasituksesta, joka aiheutuu arvonlisäverosta, joka sen on liiketoiminnassaan maksettava tai jonka se on liiketoimintansa puitteissa maksanut. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken liiketoiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 22.2.2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, 24 kohta ja tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 43 kohta).

- 33 Lisäksi on muistettava, että kun kyse on arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttötavoista direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvassa käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mukaisessa menettelyssä, verovelvollisella, joka on palvelun hankkijana velvollinen maksamaan siihen liittyvän arvonlisäveron, ei ole velvollisuutta pitää hallussaan kyseisessä direktiivissä asetettujen muotovaatimusten mukaisesti laadittua laskua voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan, vaan riittää, että se noudattaa asianomaisen jäsenvaltion mainitun 178 artiklan f alakohdan mukaisen oikeutensa nojalla määräämiä muodollisuuksia (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 34 Ennakkoratkaisupyyntöstä käy käsiteltävässä tapauksessa ilmi, ettei pääasiassa kyseessä olevissa laskuissa ollut liikevaihtoverolain 169 §:n 1 momentin k kohdassa edellytetyjä pakollisia mainintoja ja että PORR oli erehdyksessä maksanut näissä laskuissa virheellisesti ilmoitetun arvonlisäveron laskujen laatijoille, vaikka sen olisi käänteisen veronmaksuvelvollisuuden sääntöjen mukaan pitänyt palvelujen hankkijana maksaa arvonlisävero suoraan veroviranomaisille kyseisen lain 142 §:n 1 momentin b kohdan – jolla Unkari on ottanut kansalliseen oikeuteensa direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn vaihtoehdon – mukaisesti.
- 35 Sen lisäksi siis, etteivät kyseiset laskut vastanneet siinä kansallisessa lainsäädännössä, jolla tämä direktiivi saatettiin osaksi kansallista oikeutta, asetettuja muodollisia vaatimuksia, täyttymättä on jäänyt aineellinen vaatimus, jonka mukaan se verovelvollinen, joka vaatii vähennystä, maksaa arvonlisäveron veroviranomaisille. Tämä on estänyt toimivaltaista veroviranomaista valvomasta käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän noudattamista ja aiheuttanut kyseessä olevalle jäsenvaltiolle riskin verotulojen menettämistä (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 45 ja 46 kohta).
- 36 Arvonlisävero, jonka PORR oli suorittanut laskut laatineille palvelujen suorittajille, ei myöskään ollut tullut maksettavaksi, ja oikeus vähennysoikeuden käyttämiseen koskee ainoastaan maksettavaksi tulleita veroja eli veroja, jotka perustuvat arvonlisäverolliseen liiketoimeen tai jotka on maksettu siksi, että niitä koskeva maksuvelvollisuus on syntynyt (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 47 kohta).
- 37 Koska PORR ei ollut noudattanut käänteiseen veronmaksuvelvollisuuteen kuuluvaa aineellista vaatimusta ja koska arvonlisävero, jonka se oli maksanut palvelujen suorittajille, ei ollut tullut maksettavaksi, se ei voinut vaatia, että sille myönnetään oikeus vähentää kyseinen arvonlisävero.
- 38 Toiseksi on tutkittava, onko veroviranomaisella unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan velvollisuus – niin kuin PORR on esittänyt – selvittää, ennen kuin se epää oikeuden vähentää arvonlisävero, jonka verovelvollinen on erehdyksessä maksanut pääasiassa kyseessä olevan kaltaisille laskujen laatijoille, voivatko nämä oikaista laskut ja palauttaa niihin merkityn arvonlisäveron kyseiselle verovelvolliselle. PORR väittää, että jos hyväksyttäisiin se, että veroviranomainen voi kieltäytyä myöntämästä laskujen saajalle oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen vaatimatta samalla laskujen laatijoilta, että ne soveltavat käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mukaista järjestelmää ja oikaisevat laskut, laskun saajaa verotettaisiin kahteen kertaan. PORR katsoo, että verotarkastuksissa sovellettavat kansalliset oikeussäännöt eivät anna laskujen laatijoille mahdollisuutta oikaista niitä.
- 39 Tämän osalta on muistettava, että kun asiaa koskevia unionin säännöksiä ei ole annettu, menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, annetaan jäsenvaltioiden menettelyllistä itsemääräämisoikeutta koskevan periaatteen nojalla kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä, ja tällaisten vaatimusten esittämistä koskevien edellytysten on oltava vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen mukaisia, toisin sanoen ne eivät saa olla epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia koskevat edellytykset eikä niillä saa tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 50 ja 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 40 Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä hyväksynyt, että järjestelmä, jossa yhtäältä palvelujen suorittaja, joka on erehdyksessä tilittänyt arvonlisäveron veroviranomaisille, voi vaatia sen palauttamista ja jossa toisaalta kyseisten palvelujen hankkija voi nostaa perusteettomien maksujen palauttamista koskevan siviilioikeudellisen kanteen kyseistä palvelun suorittajaa vastaan, on lähtökohtaisesti neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukainen. Tällainen järjestelmä mahdollistaa nimittäin sen, että mainittu hankkija, joka on joutunut vastaamaan erehdyksessä laskutetusta verosta, saa perusteettomasti tilitettyt summat palautetuiksi (tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, 38 ja 39 kohta sekä tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 51 kohta).
- 41 Käsiteltävässä asiassa Unkarin hallitus on ilmoittanut niin kirjallisissa huomautuksissaan kuin unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa – tämän vaikuttamatta selvityksiin, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on suoritettava –, että Unkarin oikeusjärjestys ja erityisesti ne yksityiskohtaiset menettelysäännöt, joista siinä on säädetty perusteettomasti laskutettujen verojen palauttamisvaatimusten osalta, mahdollistavat yhtäältä sen, että palvelujen hankkija, jolle ne laskut on osoitettu, joilla arvonlisävero on erehdyksessä laskutettu, nostaa laskut laatineita palvelujen suorittajia vastaan yksityisoikeudellisen perusteettomien maksujen palauttamista koskevan kanteen saadakseen erehdyksessä maksamansa rahamäärät takaisin, ja toisaalta sen, että tällaiset palvelujen suorittajat vaativat veroviranomaista palauttamaan arvonlisäveron, jonka nämä ovat perusteettomasti maksaneet.
- 42 On kuitenkin tuotava esiin se, että jos tilanteessa, jossa palvelujen suorittaja on todellisuudessa tilittänyt arvonlisäveron valtiolle, se, että palvelujen suorittaja palauttaisi veron palvelujen hankkijalle, osoittautuu mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi palvelujen suorittajan maksukyvyttömyyden vuoksi, tehokkuusperiaate saattaa edellyttää, että palvelujen hankkija voi kohdistaa palautusvaatimuksensa suoraan veroviranomaisiin. Tällaisia tapauksia varten jäsenvaltioiden pitää tehokkuusperiaatetta noudattaakseen säätää tarvittavista keinoista ja yksityiskohtaisista menettelysäännöistä, joiden avulla kyseinen palvelujen hankkija voi saada perusteettomasti laskutetun veron takaisin (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 53 kohta).
- 43 Unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa PORR on todennut, että yksi pääasiassa kyseessä olevista laskuja laatineista palvelujen suorittajista on tai oli asetettu konkurssiin. Toteamusta voidaan pitää, tämän vaikuttamatta selvityksiin, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on suoritettava, viitteenä siitä, että PORRin on mahdoton tai suhteettoman vaikea saada takaisin arvonlisäveroa, jonka kyseinen palvelujen suorittaja on siltä perusteettomasti laskuttanut.
- 44 On myös huomattava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sen lisäksi, ettei asiassa ole minkäänlaisia viitteitä petoksesta, palvelujen suorittajat, jotka ovat laatineet pääasiassa kyseessä olevat laskut, ovat maksaneet arvonlisäveron valtiolle, joten valtiolle ei ole aiheutunut minkäänlaista vahinkoa siitä, että kyseinen lasku laadittiin erehdyksessä tavanomaista verotusta koskevien sääntöjen eikä käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevien sääntöjen mukaisesti.
- 45 Jos siis käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevien palvelujen suorittajien on esimerkiksi maksukyvyttömyytensä vuoksi mahdoton tai suhteettoman vaikea palauttaa PORRille perusteettomasti laskuttamansa arvonlisävero, tämän pitäisi voida kohdistaa palautusvaatimuksensa suoraan veroviranomaiseen. Tällainen vaatimus olisi kuitenkin eri kuin arvonlisäveron vähentämistä koskeva vaatimus, jota pääasia koskee.
- 46 Siihen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen, olisiko veroviranomainen ehkä velvollinen selvittämään, onko kyseessä olevien laskujen oikaiseminen ja se, että laskujen laatijat saavat takaisin valtiolle perusteettomasti tilittämänsä veron, lain mukaan mahdollista, todettakoon, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena on päätös, jolla veroviranomainen on hylännyt mainittujen laskujen saajan tekemän vaatimuksen arvonlisäveron vähentämisestä. Se, että tällaisten laskujen laatijat voivat oikaista laskut tai saada takaisin valtiolle perusteettomasti tilittämänsä veron, on toki, kuten edellä 42–45 kohdassa on todettu, seikka, joka pitäisi selvittää sen ratkaisemiseksi, onko kyseessä

olevien laskujen saajalla oltava mahdollisuus kohdistaa palautusvaatimus suoraan veroviranomaiseen. Tällä ei sitä vastoin ole merkitystä selvitettyä sitä, onko se päätös unionin oikeuden mukainen, jolla veroviranomainen on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa hylännyt kyseisten laskujen saajan tekemän vaatimuksen arvonlisäveron vähentämiseksi.

- 47 Tästä seuraa, että sikäli kuin PORRilla on Unkarin järjestelmässä mahdollisuus saada takaisin kyseessä olevien laskujen laatijoille erehdyksessä maksamansa arvonlisävero, veroviranomainen ei ole velvollinen tutkimaan – ennen kuin se hylkää arvonlisäveron vähentämistä koskevan vaatimuksen –, voivatko laskujen laatijat oikaista laskut kansallisen lainsäädännön perusteella, eikä määräämään tällaista oikaisua tehtäväksi.
- 48 Edellä esitetystä seuraa, että direktiiviä 2006/112 sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä veroviranomaisen käytännölle, jossa – kun ei ole syytä epäillä veropetosta – yritykseltä evätään oikeus sellaisen arvonlisäveron vähentämiseen, jonka tämä on palvelujen hankkijana perusteettomasti maksanut kyseisten palvelujen suorittajalle sellaisen laskun perusteella, jonka viimeksi mainittu on laatinut tavanomaista arvonlisäverotusta koskevien sääntöjen mukaisesti, vaikka kyseessä oleva liiketoimi kuului käännetyn veronmaksuvelvollisuuden piiriin, eikä veroviranomainen
- ennen vähennysoikeuden epäämistä tutki, voiko virheellisen laskun laatija maksaa perusteettomasti maksetun arvonlisäveron takaisin laskun saajalle ja itse oikaista laskun sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti saadakseen takaisin perusteettomasti valtiolle tilittämänsä veron
 - itse palauttaa laskun saajalle veroa, jonka tämä on erehdyksessä maksanut laskun laatijalle ja jonka viimeksi mainittu on sen jälkeen perusteettomasti tilittänyt valtiolle.

Nämä periaatteet edellyttävät kuitenkin, että jos käy ilmi, että palvelujen suorittajan on esimerkiksi maksukyvyyttömyytensä vuoksi mahdoton tai suhteettoman vaikea palauttaa palvelujen hankkijalle tältä perusteettomasti laskuttamansa arvonlisävero, palvelujen hankkijan on voitava kohdistaa palautusvaatimuksensa suoraan veroviranomaiseen.

Oikeudenkäyntikulut

- 49 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä veroviranomaisen käytännölle, jossa – kun ei ole syytä epäillä veropetosta – yritykseltä evätään oikeus sellaisen arvonlisäveron vähentämiseen, jonka tämä on palvelujen hankkijana perusteettomasti maksanut kyseisten palvelujen suorittajalle sellaisen laskun perusteella, jonka viimeksi mainittu on laatinut tavanomaista arvonlisäverotusta koskevien sääntöjen mukaisesti, vaikka kyseessä oleva liiketoimi kuului käännetyn veronmaksuvelvollisuuden piiriin, eikä veroviranomainen

- ennen vähennysoikeuden epäämistä tutki, voiko virheellisen laskun laatija maksaa perusteettomasti maksetun arvonlisäveron takaisin laskun saajalle ja itse oikaista laskun sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti saadaksesen takaisin perusteettomasti valtiolle tilittämänsä veron
- itse palauttaa laskun saajalle veroa, jonka tämä on erehdyksessä maksanut laskun laatijalle ja jonka viimeksi mainittu on sen jälkeen perusteettomasti tilittänyt valtiolle.

Nämä periaatteet edellyttävät kuitenkin, että jos käy ilmi, että palvelujen suorittajan on esimerkiksi maksukyvyttömyytensä vuoksi mahdoton tai suhteettoman vaikea palauttaa palvelujen hankkijalle tältä perusteettomasti laskuttamansa arvonlisävero, palvelujen hankkijan on voitava kohdistaa palautusvaatimuksensa suoraan veroviranomaiseen.

Allekirjoitukset