



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

21 päivänä lokakuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Yksityiskohtaiset säännöt arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltion sijoittautumattomille verovelvollisille – Direktiivi 2008/9/EY – 20 artiklan 1 kohta – Palautusjäsenvaltion pyyntö lisätietojen saamiseksi – Seikat, joista lisätietoja voidaan pyytää – Palautushakemukseen merkityt ja toimitetuissa laskuissa ilmoitetut määrät eroavat toisistaan – Hyvän hallinnon periaate – Arvonlisäveron neutraalisuuden periaate – Preklusiivinen määräaika – Vaikutukset verovelvollisen virheen korjaamiseen

Asiassa C-396/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Kúria (ylin tuomioistuin, Unkari) on esittänyt 2.7.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.7.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

CHEP Equipment Pooling NV

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja A. Prechal, joka hoitaa kolmannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi ja N. Wahl (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- CHEP Equipment Pooling NV, edustajanaan Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- Unkarin hallitus, asiamiehinaan M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja Zs. Teleki,
päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY (EUVL 2008, L 44, s. 23) 20 artiklan 1 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat CHEP Equipment Pooling NV ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (valitusasioita käsittelevä valtion vero- ja tulliviranomainen, Unkari) ja jossa on kyse tämän viranomaisen päätöksestä hyväksyä arvonlisäveron palauttamista koskeva hakemus vain osittain.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2008/9

- 3 Direktiivin 2008/9 johdanto-osan ensimmäisessä ja toisessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

- ”(1) Huomattavia ongelmia aiheutuu sekä jäsenvaltioiden hallintoviranomaisille että yrityksille täytäntöönpanosäännöistä, jotka on annettu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6 päivänä joulukuuta 1979 annetussa neuvoston direktiivissä 79/1072/ETY [(EYVL 1979, L 331, s. 11)].
- (2) Direktiivissä säädettyjä järjestelyjä olisi muutettava niiden määräaikojen osalta, joiden kuluessa palautushakemuksia koskevat päätökset annetaan yrityksille tiedoksi. Samalla olisi säädettävä, että myös yritysten on annettava vastaukset määräajassa. Menettelyä olisi lisäksi yksinkertaistettava ja nykyaikaistettava mahdollistamalla nykyaikaisen tekniikan käyttö.”

- 4 Direktiivin 2008/9 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

- 1) ’palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalla verovelvollisella’ [yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston] direktiivin 2006/112/EY [(EUVL 2006, L 347, s. 1)] 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toisen jäsenvaltion alueelle;

2) 'palautusjäsenvaltiolla' jäsenvaltiota, jossa arvonlisävero on veloitettu tai kannettu palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalta verovelvolliselta tavarosta tai palveluista, joita muut verovelvolliset kyseisessä jäsenvaltiossa ovat luovuttaneet tai suorittaneet hänelle, tai jossa arvonlisävero on kannettu häneltä tavaroiden tuonnista kyseiseen jäsenvaltioon;

– –

4) 'palautushakemuksella' hakemusta, jolla haetaan palautusta arvonlisäverosta, joka on veloitettu tai kannettu palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalta verovelvolliselta kyseisessä jäsenvaltiossa tavarosta tai palveluista, joita muut verovelvolliset kyseisessä jäsenvaltiossa ovat luovuttaneet tai suorittaneet hänelle, tai arvonlisäverosta, joka on kannettu häneltä tavaroiden tuonnista kyseiseen jäsenvaltioon;

– –”

5 Direktiivin 2008/9 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle kyseisessä jäsenvaltiossa luovuttamista tavarosta tai suorittamista palveluista taikka tavaroiden maahantuonnista kyseiseen jäsenvaltioon, siltä osin kuin tavaroita tai palveluita käytetään seuraavien liiketoimien suorittamiseen:

a) direktiivin 2006/112/EY 169 a ja b alakohdassa tarkoitettut liiketoimet;

b) liiketoimet henkilölle, joka on veronmaksuvelvollinen direktiivin 2006/112/EY 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti sellaisina kuin niitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa.

Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus veron palautukseen määritetään direktiivin 2006/112/EY mukaisesti sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 6 artiklan soveltamista.”

6 Direktiivin 2008/9 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Saadakseen arvonlisäveron palautuksen palautusjäsenvaltiossa palautusjäsenvaltioon sijoittautumattoman verovelvollisen on tehtävä palautusjäsenvaltiolle sähköinen palautushakemus ja toimitettava se jäsenvaltiolle, johon hän on sijoittautunut, kyseisen jäsenvaltion perustaman sähköisen portaalin kautta.”

7 Direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan e alakohdassa säädetään seuraavaa:

”– – palautushakemuksessa on annettava kunkin palautusjäsenvaltion ja kunkin laskun tai tuontiasiakirjan osalta seuraavat tiedot:

– –

e) veron peruste ja arvonlisäveron määrä ilmaistuna palautusjäsenvaltion valuutassa;

– –”

8 Direktiivin 2008/9 15 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Palautushakemus on tehtävä sijoittautumisjäsenvaltiolle viimeistään palautusajanjaksoa seuraavan kalenterivuoden syyskuun 30 päivänä. Palautushakemus katsotaan tehdyksi ainoastaan, jos hakija on antanut kaikki 8, 9 ja 11 artiklan nojalla vaaditut tiedot.

2. Sijoittautumisjäsenvaltion on toimitettava hakijalle viipymättä sähköinen vastaanottotodistus.”

9 Direktiivin 2008/9 18 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sijoittautumisjäsenvaltio ei toimita palautushakemusta palautusjäsenvaltiolle, jos hakijan tilanne sijoittautumisjäsenvaltiossa palautusajanjakson aikana on jokin seuraavista:

a) hakija ei ole arvonlisäverovelvollinen; tai

b) hakija suorittaa yksinomaan direktiivin 2006/112/EY 132, 135, 136 tai 371 artiklan, 374–377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan a alakohdan, 379 artiklan 2 kohdan tai 380–390 artiklan taikka vuoden 2005 liittymisasiakirjaan sisältyvien samansisältöisten määräysten perusteella verosta ilman edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeutta vapautettuja tavaroiden luovutuksia ja palvelusuorituksia;

c) hakija kuuluu direktiivin 2006/112/EY 284–287 artiklan mukaisen pienyritysten verovapauden piiriin;

d) hakija kuuluu direktiivin 2006/112/EY 296–305 artiklan mukaisen maataloustuottajien yhteisen vakiokantajärjestelmän piiriin.

2. Sijoittautumisjäsenvaltion on ilmoitettava sähköisesti hakijalle 1 kohdan nojalla tekemästään päätöksestä.”

10 Direktiivin 2008/9 19 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Palautusjäsenvaltion on viipymättä ilmoitettava hakijalle sähköisesti hakemuksen vastaanottopäivä.

2. Palautusjäsenvaltion on ilmoitettava hakijalle päätöksestään hyväksyä tai hylätä palautushakemus neljän kuukauden kuluessa siitä, kun kyseinen jäsenvaltio vastaanotti palautushakemuksen.”

11 Direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos palautusjäsenvaltio katsoo, ettei sillä ole kaikkia asiaankuuluvia tietoja päätöksen tekemiseksi koko palautushakemuksesta tai sen osasta, se voi pyytää sähköisesti lisätietoja erityisesti hakijalta tai sijoittautumisjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun neljän kuukauden määräajan kuluessa. Jos lisätietoja vaaditaan muulta henkilöltä kuin hakijalta tai jonkin jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta, pyyntö tehdään sähköisesti vain, jos sähköinen menettely on pyynnön vastaanottajalle mahdollista.

Palautusjäsenvaltio voi tarvittaessa pyytää täydentäviä lisätietoja.

Jos palautusjäsenvaltiolla on perusteltuja epäilyjä tietyn vaatimuksen pätevyyden tai oikeellisuuden osalta, tämän kohdan mukaisesti pyydettyihin tietoihin voi kuulua myös asiaankuuluvan laskun tai tuontiasiakirjan alkuperäiskappaleen tai jäljennöksen toimittaminen. Edellä 10 artiklassa mainittuja alarajoja ei tässä tapauksessa sovelleta.”

Direktiivi 2006/112

- 12 Direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

- 13 Direktiivin 2006/112 171 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron palautus on suoritettava verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet siihen jäsenvaltioon, jossa he ostavat tavaroita ja palveluja tai tuovat maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, noudattaen direktiivissä [2008/9] säädettyjä yksityiskohtaisia sääntöjä.”

Unkarin oikeus

- 14 Liikevaihtoverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) (Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.); jäljempänä liikevaihtoverolaki) 249 §:ssä säädetään, että liikevaihtovero palautetaan Unkariin sijoittautumattomalle verovelvolliselle kirjallisen hakemuksen perusteella. Lain 251/E §:n mukaan veroviranomainen tekee päätöksensä neljän kuukauden kuluessa.
- 15 Lain 251/F §:n mukaan veroviranomainen voi pyytää kirjallisesti lisätietoja Unkarin alueelle sijoittautumattomalta verovelvolliselta ja sellaisen alkuperäisen laskun tai tämän oikeaksi todistetun jäljennöksen esittämistä, jos on perusteltua syytä epäillä veron palauttamisen oikeusperustetta tai palautettavaksi vaaditun veron määrää.
- 16 Lain 127 §:n 1 momentin a kohdan mukaan verovelvollisella on oltava hallussaan sen nimissä laadittu lasku, joka osoittaa liiketoimen toteutuneen.

17 Liikevaihtoverolain 120 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin verovelvollinen tässä ominaisuudessaan käyttää tai hyödyntää muulla tavalla 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 henkilö tai laitos – tavaroiden hankinnasta ja palvelujen suorituksista

– –”

18 Unkariin sijoittautumattomien verovelvollisten oikeudesta liikevaihtoveron palautukseen Unkarissa ja Unkariin sijoittautuneiden verovelvollisten oikeudesta arvonnäköveron palautukseen jossakin muussa Euroopan yhteisön jäsenvaltiossa koskevista erinäisistä säännöksistä 21.12.2009 annetun valtiovarainministeriön asetuksen 32/2009 (a belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet) (Magyar Közlöny 2009/188; jäljempänä valtiovarainministeriön asetus 32/2009) 4 §:n 2 momentin e kohdan mukaan johonkin muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen tekemästä palaushakemuksesta on käytävä ilmi kunkin laskun osalta arvonnäköveron peruste ja sen määrä.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

- 19 CHEP Equipment Pooling on Belgian oikeuden mukaan perustettu logistiikka-alalla toimiva arvonnäköverovelvollinen yhtiö, joka on erikoistunut kuormalavojen myyntiin. Hankittuaan Unkarissa kuormalavoja, joita se vuokrasi tämän jälkeen tytäryhtiöilleen eri jäsenvaltioissa, se teki 28.9.2017 Unkarin viranomaisille Belgiaan sijoittautuneena arvonnäköverovelvollisena hakemuksen saadakseen palautetuksi arvonnäköveron 1.1.–31.12.2016 hankkimistaan tavaroista ja palveluista.
- 20 Se liitti hakemukseensa arvonnäkövero-otteen, jossa oli kahdeksan saraketta otsikoilla: ”laskun numero”, ”laskun päivämäärä”, ”laskun antaja”, ”veron määräytymisperuste”, ”vero”, ”vähennyskelpoinen vero”, ”nimike” ja ”koodit”, sekä otteessa mainitut laskut.
- 21 Todettuaan, että otteessa viitattiin joskus laskuihin, joiden osalta arvonnäkövero oli jo palautettu, ja havaittuaan lisäksi ristiriitaisuuksia kyseisessä otteessa ja siihen liitetyissä laskuissa mainittujen määrien välillä niin, että tietyissä tapauksissa laskutettu määrä oli pienempi kuin otteeseen merkitty määrä ja joissakin tätä suurempi, ensimmäisenä asteena asiaa käsitellyt veroviranomainen pyysi valittajaa toimittamaan lisätietoja eli niitä olosuhteita koskevat asiakirjat ja ilmoitukset, joissa 143 laskussa kyseessä ollut liiketapahtuma oli toteutunut.
- 22 Pääasian valittaja toimitti ensimmäisenä asteena asian käsitelleelle veroviranomaiselle kuormalavoja koskevat tilauslomakkeet, jotka se oli laatinut kuljetuksesta vastaavalle toimijalle, sopimuksen tämän kanssa tehdystä kaupasta, CHEP Magyarországin kanssa kuormalavojen vuokraamisesta tekemänsä sopimuksen, CHEP Magyarországille lähettämänsä laskun kuormalavojen vuokraamisesta, tämän asiakkailleen antamat laskut ja luettelon kuormalavojen tosiasiallisista sijaintipaikoista.

- 23 Tutkittuaan valittajan toimittamat täydentävät asiakirjat ensimmäisenä asteena asiaa käsitellyt veroviranomainen hyväksyi 29.11.2017 tekemällään päätöksellä vaatimuksen arvonlisäveron palauttamisesta 254 636 343 Unkarin forintin (HUF) (tuolloin n. 826 715 euroa) suuruisen summan osalta. Se määräsi kuitenkin valittajan maksamaan jäljelle jäävät 92 803 004 HUF (tuolloin n. 301 300 euroa). Kyseinen veroviranomainen jakoi hakemukset kolmeen ryhmään. Ensimmäisessä näistä se kieltäytyi hyväksymästä hakemuksia, joiden osalta palautus oli jo suoritettu. Toisessa ryhmässä niiden hakemusten osalta, joissa mainittu arvonlisäveron määrä oli suurempi kuin vastaavassa laskussa ilmoitettu määrä, se palautti ainoastaan laskussa ilmoitetun määrän. Kolmannessa ryhmässä niiden hakemusten osalta, joissa mainittu arvonlisäveron määrä oli pienempi kuin vastaavassa laskussa, se palautti ainoastaan palautushakemuksessa mainitun määrän.
- 24 Tästä päätöksestä tekemässään oikaisuvaatimuksessa pääasian valittaja väitti kolmannen hakemusryhmän osalta, että laskuihin sisältyvän arvonlisäveron määrä antoi sille teoriassa oikeuden suurempaan arvonlisäveron palautukseen kuin mitä se oli itse otteessaan vaatinut.
- 25 Valitusasioita käsittelevä valtion vero- ja tulliviranomainen pysytti ensimmäisenä asteena asiaa käsitelleen veroviranomaisen päätöksen. Se selitti, että pääasian valittaja ei voinut korjata alkuperäisen palautushakemuksensa määrässä olevaa virhettä ilman, että tämä korjaus olisi katsottava uudeksi hakemukseksi. Pääasian valittaja oli kuitenkin menettänyt oikeutensa tällaisen hakemuksen tekemiseen, koska määräaika tällaisen toimen tekemiselle oli päättynyt 30.9.2017 (eli käsiteltävässä asiassa kaksi päivää sen alun perin tekemän hakemuksen jättämisen jälkeen). Se totesi lisäksi, ettei ensimmäisenä asteena asiaa käsitellyt veroviranomainen ollut velvollinen pyytämään siltä muita lisätietoja, koska pääasian tosiseikat oli helppo selvittää.
- 26 Valittaja valitti tästä päätöksestä Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságiin (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuimien, Unkari; jäljempänä alioikeus).
- 27 Alioikeus hylkäsi valituksen. Se totesi, että oikeus palautukseen, menettelyn vireillepano ja palautuksen kohteena olevan arvonlisäveron määrän määrittäminen riippuvat verovelvollisesta itsestään ja että pääasian valittajan valituksen kaltaisen muutoksenhaun hyväksyminen tekisi palautushakemusmekanismin merkityksettömäksi, koska verovelvollisen osalta olisi riittävää, että se liittäisi hakemukseensa palautusoikeuden perusteena olevat laskut ja veroviranomaisten olisi kaikissa tapauksissa palautettava niistä ilmi käyvän arvonlisäveron enimmäismäärä, lukuun ottamatta tilanteita, joissa sovellettaisiin pro rata -menettelyä. Alioikeus totesi lisäksi, että kyseisellä viranomaisella oli velvollisuus käyttää oikeuttaan lisäselvityksen pyytämiseen vain silloin, kun perustellun päätöksen tekeminen tätä edellyttää tai oleellisten tietojen puuttuessa, eikä tilanne ollut tämä käsiteltävässä asiassa.
- 28 Pääasian valittaja on hakenut muutosta asiassa ennakkoratkaisua pyytäneeltä tuomioistuimelta, Kúrialta, ja esittänyt muun muassa, että asiaa käsitellyt alioikeus oli loukannut direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdassa vahvistettua arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta.
- 29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa yhtäältä, että koska sellaisten palautushakemusten lukumäärää, jotka voidaan tehdä ennen prekludoitumista, ei ole rajoitettu ja koska verovelvollisilla on mahdollisuus korjata mahdolliset aikeisemmat virheet uudella hakemuksella ja toisaalta koska vain vähän ennen määräajan menettämishetkeä tehty hakemus on tärkeä, asiassa on selvitettävä, kykeneekö veroviranomainen tekemään verovelvollisen hakemukseen perustellun päätöksen, kun sillä ei ole tarkkoja tietoja eroista hakemuksessa esitettyjen arvonlisäveron määrien ja niiden määrien välillä, jotka on merkitty hakemuksen tueksi toimitettuihin laskuihin.

- 30 Se viittaa sovellettavien unionin ja kansallisten säännösten samankaltaisuuteen, sillä sekä direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan e alakohdassa että edellä 18 kohdassa mainitun valtiovarainministeriön asetuksen 32/2009 4 §:n 2 momentin e kohdassa edellytetään, että kaikissa hakemuksissa on ehdottomasti mainittava arvonlisäveron määrä. Lisäksi sekä direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohdan että liikevaihtoverolain momentin 251/F §:n 3 momentin mukaan palautushakemus voidaan ratkaista vain, jos veroviranomaisella on kaikki perustellun päätöksen tekemisen kannalta merkitykselliset tiedot, kuten palautettavaksi vaaditun arvonlisäveron tarkka määrä. Lopuksi se esittää, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohta antaa sen unkarinkielisen version mukaan veroviranomaiselle mahdollisuuden pyytää verovelvolliselta täydentäviä asiakirjoja ”oleellisista tiedoista”, kun on perusteltua syytä epäillä tiettyjen hakemusten paikkansapitävyyttä, aivan niin kuin liikevaihtoverolakikin antaa sille mahdollisuuden ottaa yhteyttä verovelvolliseen, jos on perusteltua syytä epäillä sen ostoihin sisältyvän veron määrää, jonka palauttamista on haettu.
- 31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voiko verohallinto pyytää verovelvolliselta lisätietoja siinä tapauksessa, että – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – palautushakemuksessa ja sen tueksi esitetyissä laskuissa ilmoitetut määrät eroavat toisistaan. Voitaisiin tietysti katsoa, että tällainen eroavuus ei ole direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu olennainen tieto, joten verohallinnolla ei ole velvollisuutta kiinnittää verovelvollisen huomiota sen tekemään virheeseen tai virheisiin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin pikemminkin sillä kannalla, että kyseisen viranomaisen pitäisi tällaisessa tapauksessa pyytää lisätietoja, koska tällaisen eroavuuden olemassaolo asettaisi kyseenalaiseksi hakemuksen paikkansapitävyyden.
- 32 Kúria on tästä syystä päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:
- ”Onko [direktiivin 2008/9] 20 artiklan 1 kohtaa tulkittava siinäkin tapauksessa, että palautushakemuksessa ja laskussa ilmoitetuissa luvuissa on selvä ero verovelvollisen vahingoksi, – eikä kyseessä ole pro rata -mekanismiin liittyvä tilanne – siten, että palautusjäsenvaltio voi katsoa, ettei ole tarpeen pyytää lisätietoja ja että sillä on kaikki asiaankuuluvat tiedot päätöksen tekemiseksi palautushakemuksesta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 33 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys koskee sitä, onko direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että sen jäsenvaltion veroviranomainen, jolle toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen on tehnyt arvonlisäveron palautushakemuksen, katsoo, että sillä on riittävät tiedot ratkaistakseen hakemuksen kehottamatta kyseistä verovelvollista toimittamaan lisätietoja.
- 34 Kysymys on esitetty tilanteessa, jossa ensiksikin hakemukseen merkitty ja sen tueksi toimitetuissa laskuissa ilmoitettu arvonlisäveron määrä eroavat toisistaan ja toiseksi jossa hakemus on tehty vain vähän ennen preklusiivisen määräajan päättymistä, mikä herättää kysymyksen siitä, onko verovelvollisella oikeus joko korjata hakemustaan tai tehdä uusi hakemus, jossa otetaan huomioon verohallinnon ilmoittamat virheet, ja kolmanneksi jossa tällaisen eroavuuden ilmetessä veroviranomainen poikkeaa hakemukseen merkitystä arvonlisäveron määrästä ottaakseen huomioon laskussa ilmoitetun määrän, jos se on pienempi, mutta ottaa päin vastoin huomioon hakemukseen merkityn määrän silloin, kun tämä on laskussa ilmoitettua määrää

pienempi, koska se katsoo tuolloin, että ylärajana on pidettävä palautettavaksi haettua määrää, jolloin verovelvollinen ei voi saada kokonaan palautetuksi arvonlisäveroa, jota sillä olisi oikeus vaatia.

- 35 Todettakoon aluksi, että direktiivillä 2008/9 vahvistetaan sen 1 artiklan mukaan yksityiskohtaiset säännöt direktiivin 2006/112 170 artiklassa säädetylle arvonlisäveron palautukselle direktiivin 2008/9 3 artiklan edellytykset täyttävälle palautusjäsenvaltion sijoittautumattomille verovelvollisille; sillä ei määritetä palautuksensaantioikeuden käyttämisedellytyksiä eikä laajuutta. Direktiivin 2008/9 5 artiklan toisessa kohdassa nimittäin säädetään, että direktiiviä sovellettaessa oikeus arvonlisäveron palautukseen määritetään direktiivin 2006/112 mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkin rajoittamatta direktiivin 2008/9 6 artiklan soveltamista. Niinpä jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen direktiivissä 2008/9 säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa direktiivillä 2006/112 verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan (ks. tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 34–36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 Oikeus veron palautukseen on vähennysoikeuden tavoin unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate (tuomio 11.6.2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, 53 kohta), eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Tätä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 79 kohta). Vähennys- ja palautusjärjestelmällä elinkeinonharjoittaja pyritään vapauttamaan kokonaan liiketoimintansa yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Tämä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 80 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdalla asetetaan kuitenkin raja oikeudelle arvonlisäveron palautukseen säätämällä, että palautushakemus on tehtävä sijoittautumisjäsenvaltiolle viimeistään palautusajanjaksoa seuraavan kalenterivuoden syyskuun 30 päivänä, ja tämän jäsenvaltion on lähetettävä hakemus edelleen palautusjäsenvaltiolle, ellei jokin direktiivin 2008/9 18 artiklassa luetelluista syistä estä tätä.
- 39 Tätä sijoittautumisjäsenvaltion suorittamaa ensimmäistä tarkastusta täydentää tarkastus palautusjäsenvaltiossa, joka voi tätä varten direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohdan mukaisesti pyytää hakijalta tai sijoittautumisjäsenvaltiolta lisätietoja.

- 40 On syytä huomata, että vaikka viimeksi mainitun säännöksen eri kieliversioiden muotoilut eroavat tietyiltä osin toisistaan, tämä ei vaikuta mainitun säännöksen asiasisältöön, koska tiedot, joita palautusjäsenvaltio voi pyytää, ovat niitä, joiden avulla sen on kyettävä tekemään päätös koko palautushakemuksesta tai sen osasta, niin kuin direktiivin 2008/9 systematiikasta ja sen 20 artiklan tarkoituksestakin nähdään.
- 41 Tämän osalta on tuotava esiin se, että todettuaan direktiivin 2008/9 johdanto-osan ensimmäisessä perustelukappaleessa, että arvonlisäveron palautusmekanismista aiheutui ”huomattavia ongelmia sekä jäsenvaltioiden hallintoviranomaisille että yrityksille”, unionin lainsäätäjä on päättänyt, kuten direktiivin johdanto-osan toisesta perustelukappaleesta voidaan nähdä, sujuvoittaa palautusmekanismeja niiden määräaikojen osalta, joiden kuluessa palautushakemuksia koskevat päätökset annetaan yrityksille tiedoksi, asettaa määräajat, joiden kuluessa myös yritysten on annettava vastauksensa, ja mahdollistaa sähköpostin käyttö päätösten ja vastausten välittämisessä, jotta menettelyä voitaisiin yksinkertaistaa ja nykyaikaistaa sallimalla nykYTEknologian käyttäminen.
- 42 Direktiivin 2008/9 20 artikla on ymmärrettävä osaksi tätä sujuvoittamiseen tähtäävää ajatusta, sillä unionin lainsäätäjä on halunnut välttää sen, että palautusjäsenvaltio voisi tällaisilla aikaa vievillä lisätietopyynnöillä viivyttää palautusvelvollisuutensa noudattamista tai tehdä siitä tehottomamman. Tästä syystä säännöksessä täsmennetään, että lisätietoja voidaan pyytää, jotta veroviranomainen voisi päätöksellään ratkaista asian. Näin ollen, jotta arvonlisäveromekanismin neutraalisuus voitaisiin toteuttaa palauttamalla vero kokonaan, tietopyyntöjen on kohdistuttava kaikkiin tämän päämäärän kannalta merkityksellisiin ja siis tarpeellisiin tietoihin.
- 43 Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta ilmenee, että Unkarin veroviranomainen käytti direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyä mahdollisuutta pyytäessään pääasian valittajalta lisätietoja eroavuuksista, jotka se oli havainnut palautushakemukseen merkittyjen arvonlisäveromäärien ja sen tueksi toimitetuissa laskuissa ilmoitettujen arvonlisäveromäärien välillä. Tutkittuaan nämä tiedot se ei kuitenkaan käyttänyt direktiivin 20 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä mahdollisuutta pyytää täydentäviä lisätietoja, koska se katsoi, että sillä oli riittävät tiedot ratkaistakseen palautushakemuksen.
- 44 Kuten edellä 23 kohdassa on todettu, veroviranomainen oli verovelvollisen toimittamien asiakirjojen perusteella katsonut, että hakemukset voitiin jaotella kolmeen ryhmään, joista ensimmäisessä palautus oli jo suoritettu eikä sitä palautettu uudelleen, joista toisessa hakemukset koskivat laskuja, joissa mainittu arvonlisäveron määrä oli pienempi kuin hakemukseen merkitty määrä ja joiden osalta se palautti arvonlisäveron laskuihin merkityn suuruusena, ja joista kolmannessa laskuissa ilmoitettu arvonlisäveron määrä oli suurempi kuin palautushakemukseen merkitty määrä ja joiden osalta se palautti verosta vain hakemuksessa mainitun määrän. Pääasian valittaja on riitauttanut vain sen Unkarin veroviranomaisen päätöksen evätä palautus tässä kolmannessa hakemusr ryhmässä.
- 45 Unkarin hallituksen huomautuksista käy tämän osalta ilmi, että palautuksen epääminen johtuu siitä, että veroviranomainen on katsonut olevansa sidottu palautushakemukseen merkittyyn arvonlisäveron määrään eikä se ole halunnut palauttaa tätä enempää, vaikka laskuista ilmenevä arvonlisäveron määrä olisikin ehkä oikeuttanut suurempaan palautukseen.

- 46 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa verovelvolliseen ja asianomaiseen veroviranomaiseen kohdistuvia velvollisuuksia joudutaan punnitsemaan keskenään. On muistettava, että verovelvollinen on se taho, joka on parhaiten selvillä niiden liiketoimien toteutumisesta, joiden osalta se hakee palautusta, joten sen on siis ainakin jossain määrin kannettava vastuu siitä, miten se on itse toiminut suhteessa viranomaiseen. Verovelvollinen on sidottu muun muassa laatimiinsa laskuihin tekemiinsä, erityisesti arvonlisäveroa ja sovellettavaa verokantaa koskeviin merkintöihin direktiivin 2006/112 226 artiklan mukaisesti.
- 47 Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään, joka koskee jäsenvaltioilla olevaa mahdollisuutta ottaa käyttöön preklusiivinen määräaika arvonlisäveron vähennystä koskevissa asioissa, jo todennut, että tällaista määräaika, jonka päättymisellä sanktioidaan verovelvollista, joka ei ole ollut riittävän huolellinen, ei voida pitää yhteensoveltumattomana direktiivillä 2006/112 käyttöön otetun järjestelmän kanssa, kunhan sitä sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen että unionin oikeuteen perustuviin vastaaviin verotuksellisiin oikeuksiin (vastaavuusperiaate) ja kunhan sillä ei tehdä vähennysoikeuden käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate) (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 47 kohta).
- 48 Näiden palautusta hakevaan kohdistuvien velvollisuuksien vastapainoksi on mainittava siitä, että vaikkei direktiivissä 2008/9 ole säännöksiä hakijan mahdollisuudesta korjata palautushakemustaan, lukuun ottamatta direktiivin 13 artiklassa tarkoitettua pro rata-mekanismin perustuvaa erityistilannetta, josta tässä tapauksessa ei ole kyse, tai mahdollisuudesta tehdä uusi hakemus ensimmäisen peruuttamisen jälkeen, on syytä muistaa, että kun jäsenvaltio panee täytäntöön unionin oikeutta, hyvää hallintoa koskevasta oikeudesta, joka ilmentää unionin oikeuden yleistä periaatetta, johtuvia vaatimuksia ja erityisesti jokaisen oikeutta saada asiansa käsitellyksi puolueettomasti ja kohtuullisessa ajassa, on sovellettava verotarkastusmenettelyssä. Hyvän hallinnon periaate edellyttää, että pääasiassa kyseessä olevan veroviranomaisen kaltaisen hallintoviranomaisen on sille kuuluvan tarkastusvelvollisuuden puitteissa tutkittava huolellisesti ja puolueettomasti kaikki merkitykselliset näkökohdat sen varmistamiseksi, että sillä on päätöstä tehdessään käytettävissään mahdollisimman kattavat ja luotettavat tiedot (tuomio 14.5.2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, 43 ja 44 kohta).
- 49 Näin ollen, jos verovelvollinen tekee palautushakemuksessaan virheen tai virheitä, joita se ei – eikä asianomainen veroviranomainenkaan – myöhemmin havaitse, tämän viranomaisen ei voida edellyttää vastaavan niistä, elleivät virheet ole helposti havaittavissa, jolloin sen on kyettävä toteamaan ne sen selvitysvelvollisuuden puitteissa, joka sillä on hyvän hallinnon periaatteen nojalla.
- 50 Kuten edellä 21 ja 23 kohdassa on todettu, Unkarin veroviranomainen on käsiteltävässä tapauksessa todennut eroavuuksia palautushakemukseen merkittyjen ja joissakin sen tueksi toimitetuissa laskuissa ilmoitettujen arvonlisäveron määrien välillä, minkä jälkeen se on pyytänyt pääasian valittajalta lisätietoja, ja katsottuaan saaneensa asiasta riittävän selvyyden se on tehnyt päätöksensä noudattaen näin direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohdan sanamuotoa. Mikäli nämä tiedot todella olivat riittäviä – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä – veroviranomaisella ei ollut velvollisuutta esittää uutta pyyntöä lisätietojen saamiseksi, koska tämä olisi ollut tarpeetonta.
- 51 Kuten edellä 36 ja 37 kohdassa on todettu, koska palautusoikeus on unionin lainsäätäjän käyttöön ottaman yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate ja koska arvonlisäveron neutraalisuuden periaate edellyttää, että ostoista maksetun arvonlisäveron vähennys tai palautus on myönnettävä, jos näiden aineelliset edellytykset täyttyvät, asiassa on selvitettävä, onko

palautusjäsenvaltion veroviranomainen päättäessään – niin kuin ensimmäisenä asteena asian käsitellyt veroviranomainen on tässä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan päättänyt – jättää pääasian valittajan kannettavaksi arvonlisäveron, jonka palautukseen viranomainen tiesi valittajan teoriassa olevan oikeutettu mutta jonka osalta ristiriita palautushakemukseen merkityn määrän kanssa esti palauttamisen, loukannut edellä mainittua neutraalisuuden periaatetta ja mahdollisesti hyvän hallinnon periaatetta.

- 52 Sillä, että pääasian valittaja oli tehnyt palautushakemuksensa 28.9.2017, vaikka preklusiivinen määräaika päättyi jo 30.9.2017, ei ole merkitystä, koska direktiivin 2008/9 19 artiklan 2 kohdan mukaan palautusjäsenvaltion on tehtävä päätöksensä neljän kuukauden kuluessa palautushakemuksen saamisesta. Tästä seuraa, sitä kuitenkin unohtamatta, että verovelvollisen tehtävänä on huolehtia erityisen tarkasti hakemuksensa sisällöstä, että palautushakemuksen käsittelyyn liittyvien määräaikojen vuoksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa on tarkasteltava veroviranomaiselle asetettua velvollisuutta kehottaa verovelvollista ei suinkaan tekemään uutta hakemusta vaan korjaamaan alun perin tekemäänsä hakemusta niiden huomioiden perusteella, jotka se on sille esittänyt.
- 53 Todettakoon tämän osalta, että kun veroviranomainen on – hyvän hallinnon periaatteen mukaisesti ja noudattaen arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta, jonka nojalla, kuten edellä 37 kohdassa on todettu, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautus on myönnettävä, jos tämän aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivatkin laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset – kehottanut verovelvollista korjaamaan hakemustaan havaittuaan siinä virheen, alun perin tehtyyn hakemukseen kytkeytyvä korjattu hakemus katsotaan tehdyksi alun perin tehdyn hakemuksen toimittamishetkellä eli pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa ennen preklusiivisen määräajan päättymistä. Koska direktiivissä 2008/9 ei ole säännöksiä palautushakemuksen korjaamismahdollisuudesta, lukuun ottamatta sen 13 artiklassa tarkoitettua erityistapausta, jolla ei ole tässä tapauksessa merkitystä, jäsenvaltioiden tehtävänä on määritellä nämä yksityiskohdat kyseisten periaatteiden mukaisesti.
- 54 Jos siis veroviranomainen on havaittuaan asiaankuuluvalla tavalla verovelvollisen virheen kyennyt saamaan varmuuden tälle palautettavan arvonlisäveron määrästä, hyvän hallinnon periaate velvoittaa sen ilmoittamaan virheestä verovelvolliselle ripeästi ja asianmukaisimmiksi katsomillaan keinoilla ja kehottaa verovelvollista näin korjaamaan palautushakemusta, jotta hakemus voitaisiin ratkaista myönteisesti.
- 55 Lisäksi todettakoon, että jättämällä tällaisen kehotuksen antamatta jäsenvaltion veroviranomainen loukkaisi suhteettomasti arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta jättämällä arvonlisäverovelvollisen kannettavaksi veron, jonka palautukseen tällä on oikeus, vaikka yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta.
- 56 Ennakkoratkaisukysymykseen on edellä todetun perusteella vastattava, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohtaa on tulkittava yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja hyvän hallinnon periaatteen kanssa siten, että se on esteenä sille, että tilanteessa, jossa palautusjäsenvaltion veroviranomainen on saanut verovelvollisen mahdollisesti toimittamien lisätietojen perusteella varmuuden siitä, että ostoista tosiasiallisesti maksetun arvonlisäveron määrä, sellaisena kuin se on palautushakemukseen liitettyyn laskuun merkittynä, on suurempi kuin hakemukseen merkitty määrä, kyseinen veroviranomainen palauttaa arvonlisäverosta vain

hakemukseen merkityn määrän kehottamatta ensin ripeästi ja asianmukaisimmiksi katsomillaan keinoilla verovelvollista korjaamaan palautushakemustaan hakemuksella, joka katsotaan tehdyksi alun perin tehdyn hakemuksen toimittamishetkellä.

Oikeudenkäyntikulut

- 57 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY 20 artiklan 1 kohtaa on tulkittava yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja hyvän hallinnon periaatteen kanssa siten, että se on esteenä sille, että tilanteessa, jossa palautusjäsenvaltion veroviranomainen on saanut verovelvollisen mahdollisesti toimittamien lisätietojen perusteella varmuuden siitä, että ostoista tosiasiallisesti maksetun arvonlisäveron määrä, sellaisena kuin se on palautushakemukseen liitettyyn laskuun merkittynä, on suurempi kuin hakemukseen merkitty määrä, kyseinen veroviranomainen palauttaa arvonlisäverosta vain hakemukseen merkityn määrän kehottamatta ensin ripeästi ja asianmukaisimmiksi katsomillaan keinoilla verovelvollista korjaamaan palautushakemustaan hakemuksella, joka katsotaan tehdyksi alun perin tehdyn hakemuksen toimittamishetkellä.

Allekirjoitukset