

Asia C-258/19

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

27.3.2019

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Kúria (ylin tuomioistuin, Unkari)

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:

7.3.2019

Kantaja:

EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítmányozási és Idegforgalmi Kft.

Vastaaja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (valtion vero- ja tullihallinnossa muutoksenhakua käsittelevä osasto, Unkari)

Kúrian (ylin tuomioistuin, Unkari)

kassaatiotuomioistuimena tekemä

välipäätös

[--]

Kantaja: EUROVIA Ipari, Kereskedelmi Szállítmányozási és Idegforgalmi Kft. ([--] Budapest [--])

[--]

Vastaaja: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (valtion vero- ja tullihallinnossa muutoksenhakua käsittelevä osasto, Unkari) ([--] Budapest [--])

[--]

Riidan kohde: verokanne

[– –] [kansalliseen oikeuteen liittyviä menettelyllisiä seikkoja]

Päätösosa

Kúria [– –] esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- 1) Onko verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevien muotovaatimusten vastaisena pidettävä sellaista jäsenvaltion käytäntöä, jonka mukaan veron vähennysoikeutta käytettäessä otetaan huomioon yksinomaan ajankohta, jona verotettava tapahtuma on toteutunut, ottamatta lukuun sitä, että toteutumisajankohdasta oli kehittynyt osapuolten välille siviilioikeudellinen riita, joka ratkaistiin tuomioistuimessa, ja että lasku toimitettiin vasta sen jälkeen, kun asiassa oli annettu lainvoimainen tuomio?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko mahdollista poiketa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle asetetusta määräajasta, joksi jäsenvaltion lainsäädännössä on vahvistettu viisi vuotta laskettuna siitä ajankohdasta, jona palvelut suoritetaan?
- 3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, vaikuttaako vähennysoikeuden käyttämiseen laskun vastaanottajan käsiteltävässä asiassa noudattama menettely, jossa se maksoi urakoitsijan hyväksi lainvoimaisella tuomiolla määrätyn maksun vastaurakoitsijan vireillepanemassa pakkotäytäntöpanomenettelyssä, mistä syystä lasku toimitettiin vasta sen jälkeen, kun preklusiivinen määräaika oli päättynyt?

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Palvelujen suoritusajankohtana voimassa olleet unionin säännökset

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu neuvoston direktiivi 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi)

”10 artikla

1. Tässä tarkoitetaan:

- a) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täytyvät;
- b) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

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

--

Jäsenvaltiot voivat edellä olevista säännöksistä poiketen säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisryhmien osalta

- joko viimeistään laskun tai laskuna toimivan asiakirjan toimittamishetkellä,
- tai viimeistään kauppahinnan vastaanottamishetkellä,
- taikka, jos laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei toimiteta, tai jos se toimitetaan myöhemmin, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä.

--

17 artikla

Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus

- 1) Vähennysoikeus syntyy, kun vähennuskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.
- 2) Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:
 - a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

--

18 artikla

Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt

1. Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:
 - a) edellä 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa;

--”

Laskun toimittamisajankohtana voimassa olleet unionin säännökset

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä [28.11.2006] annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)

”62 artikla

Tässä direktiivissä tarkoitetaan

- 1) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;
- 2) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä.

--

63 artikla

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

--

Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus

167 artikla

Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

168 artikla

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

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

--

Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt

178 artikla

Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

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

--”

Palvelujen suoritusajankohtana merkitykselliset Unkarin säännökset

Arvonlisäverosta annettu vuoden 1992 laki LXXIV (Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, jäljempänä entinen arvonlisäverolaki)

”16 §

1) Verosaatava syntyy, kun tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus toteutuu joko kokonaan tai tapauksen mukaan osittain (jäljempänä yhdessä toteutuminen), sanotun kuitenkaan rajoittamatta jäljempänä 17 ja 18 pykälän soveltamista.

2) Jollei tässä laissa toisin säädetä, toteutumisajankohdan määrittämiseen sovelletaan siviililain [Polgári Törvénykönyv] säännöksiä --.

--

32 §

1. Jäljempänä 34 §:ssä tarkoitetulla verovelvollisella on oikeus vähentää maksettavakseen tulevan veron määrästä:

a) se veron määrä, jonka toinen verovelvollinen, mukaan lukien yhtiömuotoa muutettaessa sen oikeudellinen edeltäjä, tai yksinkertaistetusta yhtiöverosta annetun lain mukainen verovelvollinen on laskuttanut siltä tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta; --

--

35 §

1. Veron vähennysoikeutta voidaan, ellei verotuksen järjestämisestä annetussa laissa toisin säädetä, käyttää ainoastaan silloin, kun verovelvollisella on asiakirja, josta maksetun veron määrä käy luotettavasti ilmi. Tällaisiksi katsotaan seuraavat verovelvollisen nimiin laaditut asiakirjat:

a) laskut tai yksinkertaistetut laskut [32 §:n 1 momentin a ja g kohdassa tarkoitettussa tapauksessa]; --”

Laskun toimittamisajankohtana merkitykselliset Unkarin säännökset

Arvonlisäverosta annettu vuoden 2007 laki CXXVII (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, jäljempänä arvonlisäverolaki)

”55 §

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

--

119 §

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

--

120 §

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.

--

127 §

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;

--”

Vähennysoikeuden käyttämisestä koskevat Unkarin menettelysäännöt

Verotusjärjestelmästä annettu vuoden 2003 laki nro XCII (adózáás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény; Magyar Közlöny 2003/131 (XI. 14.), jäljempänä verotusjärjestelmästä annettu laki)

”164 §

1. Oikeus maksettavaksi kuuluvan veron määräämiseen päättyy viiden vuoden kuluttua sen kalenterivuoden viimeisestä päivästä, jona veroilmoitus tai -ehdotus olisi pitänyt jättää tai, ellei tällaista ilmoitusta tai ehdotusta ole jätetty, jona vero olisi pitänyt maksaa. Ellei laissa toisin säädetä, oikeus verotuen hakemiseen ja liikaa maksetun määrän palautukseen päättyvät viiden vuoden kuluttua sen kalenterivuoden viimeisestä päivästä, jona nämä oikeudet alkoivat.”

Tosiseikat

- 1 Kantaja teki 12.11.1996 ja 17.9.1997 toisen yrityksen kanssa urakkasopimuksia maanpäälliseen tietoliikenneverkkoon liittyvien töiden teettämiseksi. Sopimusten mukaan urakoitsija ei voinut vaatia vastiketta sellaisten urakan osien suorittamisesta, joita rakennuttaja ei ollut antanut kantajalle lupaa teettää. Kantaja maksoi urakoitsijalle vain osan urakkahinnasta, koska sopimuspuolten välille syntyi erimielisyyttä sen määrästä. Urakoitsija nosti kanteen, jossa se vaati sille kuuluvan urakkahinnan maksamista, minkä seurauksena Fővárosi Ítéletábla (Budapestin ylioikeus, Unkari) määräsi 17.9.2004 antamallaan tuomiolla 3.Pf.20.756/2004/5 kantajan maksamaan urakoitsijalle 19 703 394 unkarin forinttia (HUF) lisättynä koroilla. Kantaja teki tuomiosta purkuhakemuksen, mutta Legfelsőbb Bíróság (ylin tuomioistuin, Unkari) vahvisti Fővárosi Ítéletáblan tuomion 5.10.2010 antamallaan tuomiolla Pfv.VII.21.212/2010/6. Lopulta kantaja maksoi kyseisen hinnan urakoitsijalle pakkotäytäntömenettelyssä, ja urakoitsija toimitti kantajan pyynnöstä 15.6.2011 laskun, johon liiketoimen toteutumisajankohdaksi oli merkitty 6.6.2011.
- 2 Kantaja vähensi laskussa ilmoitetun arvonlisäveron määrän, joka oli 3 940 679 HUF, vuoden 2011 toiselta neljännekseltä jättämässään veroilmoituksessa. Ennen palautettavien määrien maksamista veroviranomainen teki verotarkastuksen, jonka päätteeksi se totesi, että kantaja oli tehnyt perusteettoman arvonlisäveron palauttamishakemuksen, ja määräsi tälle 394 000 HUF:n suuruisen veroseuraamuksen. Viranomaisen katsoi, että entisen arvonlisäverolain 36 §:n 1 momentin a kohdan ja 16 §:n 15 momentin mukaan preklusiivinen määräaika oli alkanut kuluu 31.12.2004, joten oikeus vaatia arvonlisäveron palauttamista oli vanhentunut 31.12.2009. Kantaja vastusti veroviranomaisen näkemystä ja nosti asiassa kanteen, jonka ensimmäisen asteen hallintotuomioistuin hylkäsi. Myöhemmin Kúria kumosi sekä vastaajan päätöksen että ensimmäisen asteen [veroviranomaisen] päätöksen tuomiolla Kfv.V.35.490/2014/5 ja määräsi jälkimmäisen järjestämään uuden menettelyn. Kúria katsoi, että aikaisemman arvonlisäverolain 16 §:n 15 momenttia ei vastoin veroviranomaisen näkemystä sovellettu, vaan että toteutumisajankohta oli määritettävä lain yleisten säännösten mukaisesti.
- 3 Uudessa [hallinnollisessa] menettelyssä veroviranomainen vahvisti toteutumisajankohdaksi 16.11.1998 Fővárosi Ítéletáblan antamaan tuomion perusteella ja tämän seurauksena epäsi arvonlisäveron vähennysoikeuden todettuaan sen vanhentuneeksi. [Hallinnollisen] päätöksen perustelujen mukaan

entisessä arvonlisäverolaissa vähennysoikeuden syntyminen liitetään selvästi ajankohtaan, jona maksettavaksi kuuluva vero määrättiin. Näin ollen hankinnasta maksetun veron palautusoikeus syntyi silloin, kun tätä samaa liiketoimea koskeva verosaatava urakoitsijalta syntyi. Veroviranomainen katsoi, että urakoitsijan toimittamaan laskuun oli merkitty väärä toteutumisajankohta, koska todellisuudessa liiketoimi oli toteutunut jo 16.11.1998, minkä vuoksi kantajan vähennysoikeus oli alkanut tänä samana ajankohtana. Se korosti, että laskussa mainitulla toteutumisajankohdalla ei suinkaan viitata laskun maksamiseen, vaan sopimuspuolten välisen liiketoimen toteuttamiseen.

- 4 Kanteessaan kantaja väitti, että veron määräämisoikeuteen ja tämän oikeuden vanhentumiseen liittyviä säännöksiä ei sovelleta kantajan saatavan vanhentumiseen. Se väitti vuoden 1959 siviililain IV (a Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény) 326 §:n 1 ja 2 momenttiin viitaten, että preklusiivinen määräaika ei ollut edes alkanut vaan jäi piileväksi. Vähennysoikeus ei alkanut ennen kuin kantaja oli saanut asianmukaisesti laaditun laskun. Entisen arvonlisäverolain 35 §:n mukaan vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää, että verovelvollisella on hallussaan sen nimelle laadittu lasku liiketoimesta. Kantajalla ei kuitenkaan ollut hallussaan tällaista laskua ennen kuin vuonna 2011. Kantajan mukaan vähennysoikeuden käyttämisen kannalta ratkaisevana oli pidettävä suoritusta, jonka se oli maksanut. Se oli maksanut urakoitsijan toimittaman laskun vuoden 2011 toisella neljänneksellä, joten vaatimusta, jonka mukaan toisen verovelvollisen oli oltava laskuttanut arvonlisäveron määrä kantajalta, ei ollut täytetty ennen tätä ajankohtaa. [Hallinnollisessa] päätöksessä omaksuttu näkemys tarkoitti sitä, että urakoitsija tilittäisi kantajalta laskuttamansa arvonlisäveron määrän valtiolle ilman, että kantaja voisi vähentää tätä määrää tai saada sitä hyvitettyksi.
- 5 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin hylkäsi kantajan kanteen.
- 6 Asianosaisten kesken on riidatonta, että urakoitsija oli täyttänyt kantajan kanssa tehtyjen urakkasopimusten mukaiset velvoitteensa vuonna 1998. Asianosaisten välillä annettusta siviilioikeudellisesta tuomiosta ilmenee, että kantajan oma menettely esti urakoitsijaa toimittamasta laskua urakkahinnasta, koska kantaja maksoi kyseisen saatavan urakoitsijalle vasta pakkotäytäntömenettelyssä ja koska urakoitsija toimitti kantajalle laskun vasta sen jälkeen, kun se oli vastaanottanut maksusuorituksen. Laskuun merkitty toteutumisajankohta oli 6.6.2011, mutta ensimmäisen asteen tuomioistuimen mukaan kantaja oli perustellusti huomauttanut, että urakoitsijan liiketoimi ei ollut voinut toteutua vuonna 2011, koska se oli tosiasiallisesti toteutunut jo vuonna 1998. Kyseinen tuomioistuin oli kantajan kanssa samaa mieltä myös siitä, että toteutumisajankohta ei voi viitata laskussa mainitusta liiketoimesta suoritettuun maksuun ja ettei myöskään kantajan vähennysoikeuden alkaminen ole sidottu tähän maksuun, vaan että se viittaa liiketoimen tosiasialliseen toteutumiseen.
- 7 Verotusjärjestelmästä annetun lain 164 §:ään sisältyvästä, preklusiivista määräaika koskevasta säännöstä ilmenee, että oikeus hakea arvonlisäveron

palautusta vanhentuu viiden vuoden kuluttua sen kalenterivuoden viimeisestä päivästä, jona tämä oikeus alkoi. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin totesi, että – kuten myös Fővárosi Ítéltábla oli ratkaisussaan todennut – kantajan oma menettely oli syynä siihen, että urakoitsija ei voinut toimittaa laskua määräajassa. Ensimmäisen asteen tuomioistuimen mukaan kantaja oli määrittänyt oikein toteutumisaikajankohdan, joka oli eri kuin laskussa mainittu ajankohta, joten vastaaja oli oikeassa katsoessaan, ettei kantaja voinut hakea veron palauttamista, koska vähennysoikeus oli vanhentunut siitä syystä, että sen alkamisesta oli kulunut viisi vuotta.

- 8 Kantaja on tehnyt lopullisesta tuomiosta kassaatiovalituksen, jossa se vaatii tuomion kumoamista ja uuden lainmukaisen ratkaisun antamista. Sen mukaan sekä ensimmäisen asteen tuomioistuin että vastaaja tulkitsevat virheellisesti veron palautusoikeuden vanhentumista, koska tällä vanhentumisella ei viitata kantajaan vaan verovelvolliseen, joka toimittaa laskun ja vastaanottaa maksusuorituksen. Kantaja myös korostaa, ettei vähennysoikeus voinut alkaa ennen kuin sillä oli hallussaan asianmukaisesti laadittu lasku. Koska tällaista laskua ei ollut, kantaja ei voinut käyttää vähennysoikeuttaan. Se väittää, että preklusiivinen määräaika ei voi alkaa kulua niin kauan kuin vähennysoikeuden edellytykset eivät täyty. Kantaja kiistää oman menettelynsä olevan syynä siihen, että laskua ei toimitettu, ja korostaa, että laskun toimittaja olisi voinut toimittaa sen milloin tahansa mutta että epätietoisuus saatavan määrästä esti sitä täyttämästä laskutusvelvollisuuttaan. Entisen arvonlisäverolain 32 §:n sanamuodon tulkinnasta kantaja toteaa, ettei sillä ollut vähennysoikeutta ja että siten myöskään preklusiivinen määräaika ei voinut alkaa ennen kuin vero oli laskutettu. Toisaalta kantaja katsoo, että sopimuksen täyttyminen tarkoittaa, että sen täyttävät kumpikin eikä vain toinen sopimuspuolista.
- 9 Kassaatiovalitukseen jättämässään vastineessa vastaaja vaatii lopullisen tuomion vahvistamista ja korostaa, ettei laskussa mainitulla toteutumisaikajankohdalla viitata laskun maksamiseen vaan sopimuspuolten välisen liiketoimen toteutumispäivään. Näin ollen se väittää, että toteutumisaikajankohta ja siten myös preklusiivisen määräajan päättymisaikajankohta on määritetty lopullisessa tuomiossa aivan oikein.

Kúrian kanta

- 10 Kúria pohtii, voidaanko edellä kuvatuissa olosuhteissa, joissa sopimuspuolten välille syntyy riita palvelusta suoritettavan hinnan määrästä, ja sen määrä määritetään tuomioistuimen päätöksellä, eikä laskua toimiteta ennen kuin suoritus on tosiasiallisesti maksettu, liiketoimen toteutumista ja siten veron laskuttamista koskevat kuudennen direktiivin ja arvonlisäverodirektiivin säännökset jättää huomiotta ja voidaanko jäsenvaltion lainsäädännössä säädetty preklusiivinen määräaika ylittää, jos puuttuu lasku, joka on vähennysoikeuden muodollinen edellytys. Kúria myös tiedustelee, vaikuttaako vähennysoikeuden käyttämiseen se, että kantaja ei täyttänyt maksuvelvollisuuttaan vapaaehtoisesti lainvoimaisen tuomion antamisen jälkeen vaan vasta urakoitsijan aloittamassa

pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, kun vielä otetaan huomioon, että lasku, joka on vähennysoikeuden muodollinen edellytys, toimitettiin vasta sen jälkeen, kun kantaja oli täyttänyt maksuvelvollisuutensa urakoitsijalle, mistä syystä on määritettävä ajankohta, josta lukien määräaika vähennysoikeuden käyttämiselle alkaa kulua.

- 11 Euroopan unionin tuomioistuin (jäljempänä unionin tuomioistuin) on useaan kertaan ottanut kantaa arvonlisäveron vähennysoikeuden aineellisiin ja muodollisiin edellytyksiin. Vähennysoikeuden aineellisista edellytyksistä se on todennut, että vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy eli kun palvelu suoritetaan. Unionin tuomioistuin totesi 21.3.2018 antamassaan tuomiossa Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 43 kohta) julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen viitaten, että vaikka arvonlisäveron vähennysoikeus saa arvonlisäverodirektiivin 67 artiklan mukaan alkunsa samanaikaisesti verosaatavan syntymisen kanssa, mainitun oikeuden käyttäminen on kyseisen direktiivin 178 artiklan mukaan lähtökohtaisesti mahdollista vasta sitten, kun verovelvollinen on saanut laskun.
- 12 Koska lasku toimitettiin vasta suorituksen maksamisen jälkeen vuonna 2011 siitä syystä, että sopimuspuolten välille oli syntynyt riitaa urakkahinnan määrästä, kantajan vähennysoikeus on voinut alkaa vasta kyseisestä ajankohdasta. Ei pidä myöskään unohtaa sitä merkityksellistä seikkaa, että ennen tuota ajankohtaa myöskään laskun toimittanut urakoitsija ei ollut vastaanottanut maksettavaa arvonlisäveron määrää ja että se tilitti tämän määrän valtiolle tuona ajankohtana. Kúria katsoo, että määräaika arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle alkaa, kun arvonlisäveron määrä on palvelun suorittamisen jälkeen laskutettu verovelvolliselta ja tilitetty valtiolle ja kun lasku on toimitettu direktiivin vaatimusten mukaisesti.
- 13 Vastaajana oleva veroviranomainen katsoo arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen alkaneen liiketoimen alkuperäisenä toteutumisajankohtana ja pitää veronpalautushakemusta vanhentuneena, koska viiden vuoden preklusiivinen määräaika on päättynyt. Kúrian näkemyksen mukaan tämä menettelytapa on kuitenkin verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen. Veron vähentämistä ja – sen seurauksena – palauttamista koskevien säännösten tarkoituksena on nimittäin vapauttaa elinkeinonharjoittaja kokonaan kaikista elinkeinotoiminnassa maksettavista tai maksetuista arvonlisäveroista. Tällä tavoin yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä taataan verotuksen neutraalisuus kaikkien elinkeinotoimintaa rasittavien verojen osalta ja tämän tarkoituksesta ja tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta on pääsääntöisesti arvonlisäverollista. Tätä periaatetta loukattaisiin, jos edellä kuvatuissa olosuhteissa toimitettuun laskuun sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttäminen evätään sillä perusteella, että toteutumisajankohtaa on tulkittu suppeasti ottamatta huomioon käsiteltävän asian erityisolosuhteita.
- 14 Unionin tuomioistuin on antanut preklusiivista määräaika koskevista jäsenvaltioiden säännöksistä joitakin selventäviä ratkaisuja (esim. tuomio

12.4.2018, Biosafe, C-8/17, EU:C:2018:249, ja tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204). Edellä mainitussa tuomiossa Volkswagen todettiin, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa arvonlisävero on laskutettu verovelvolliselta ja jossa tämä on maksanut sen useita vuosia kyseessä olevan tavaroiden luovutuksen jälkeen, oikeus arvonlisäveron palautukseen evätään sillä perusteella, että mainitun lainsäädännön mukainen preklusiivinen määräaika kyseisen oikeuden käyttämiselle oli alkanut kulua luovutuspäivästä ja oli päättynyt ennen palautushakemuksen esittämistä.

- 15 Unionin tuomioistuin on useissa ratkaisuissaan tuonut esiin, että veroviranomainen voi evätä verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden, kun viimeksi mainitun on osoitettu petollisesti jättäneen noudattamatta suurinta osaa muodollisista velvoitteistaan tämän oikeuden saamiseksi (tuomio Astone, 28.7.2016, C-332/15, EU:C:2016:614, 59 kohta), ja tuomiossa Volkswagen se viittasi myös siihen, että verovelvollisen kuuluu noudattaa asianmukaista huolellisuutta. Tämä päättely vahvistettiin 12.4.2018 annetussa tuomiossa Biosafe Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 44 kohta), jolla selvennettiin samankaltaista preklusiivista määräaikaa.
- 16 Käsiteltävän asian olosuhteissa voidaan kiistatta todeta, ettei kumpikaan asianosainen toiminut arvonlisäverotuksessa väärässä tai petollisessa tarkoituksessa mutta että kantajan voidaan katsoa toimineen ”vilpillisessä mielessä”, kun se ei lainvoimaisesta tuomiosta huolimatta noudattanut vapaaehtoisesti maksuvelvollisuuttaan. Näin ollen Kúria myös tiedustelee, vaikuttaako vähennysoikeuden käyttämiseen verovelvollisen toimiminen vilpillisessä mielessä siten, että se viivytti laskun lähettämistä toiselle sopimuspuolelle siihen asti, kunnes suoritus oli tosiasiallisesti maksettu.

Budapest, 7.3.2019

[– –] [allekirjoitukset]