

Asia C-334/20**Ennakkoratkaisupyyntö****Jättämispäivä:**

23.7.2020

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Veszprémi Törvényszék (Unkari)

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:

20.7.2020

Kantaja:

Amper Metal Kft

Vastaaja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[– –]

Veszprémi Törvényszék

Veszprémi Törvényszék [– –] on tehnyt verotusta koskevassa hallinnollisessa riita-asiassa, jossa nostetussa kanteessa on vaadittu hallintoviranomaisen päätöksen uudelleenkäsittelyä ja jossa kantajana on **Amper Metál Kft.** ([– –] Dunaújváros [– –]) ja vastaajana [– –] **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** ([– –] Székesfehérvár [– –]), seuraavan

välipäätöksen:

Tuomioistuin [– –] aloittaa Euroopan unionin tuomioistuimessa ennakkoratkaisumenettelyn ja esittää seuraavat kysymykset:

1. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 168 artiklan a kohtaa tulkittava tai voidaanko sitä tulkita siten, että sen perusteella kyseisessä artiklassa esiintyvän sanamuodon ”käytetään” johdosta, ei voida kieltää arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan kuuluvan liiketoimen arvonlisäveron vähentämistä vetoamalla siihen, että toisistaan riippumattomien osapuolten

välisissä liiketoimissa suoritettua, laskussa eriteltyä palvelua ei veroviranomaisen näkemyksen mukaan ole ”hyödynnetty” laskun vastaanottajan verollisessa liiketoimessa, koska

- laskun toimittajan suorittaman palvelun (mainospalvelun) arvo on suhteeton verrattuna hyötyyn (liikevaihtoon/liikevaihdon kasvuun), jonka kyseinen palvelu on tuottanut vastaanottajalleen, tai
- kyseinen palvelu (mainospalvelu) ei ole tuottanut liikevaihtoa vastaanottajalleen?

2. Onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a kohtaa tulkittava tai voidaan sitä tulkita siten, että arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan kuuluvan liiketoimen arvonlisäveron vähentäminen voidaan sen perusteella kieltää vetoamalla siihen, että toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa suoritettu, laskussa eritelty palvelu on veroviranomaisen näkemyksen mukaan arvoltaan suhteeton, koska palvelu (mainospalvelu) on muuhun, vertailukohtana käytettyyn palveluun (palveluihin) verrattuna kallis, ylihinnoiteltu?

[– –] [kansallisia prosessioikeudellisia seikkoja] [alkup. s. 2]

Perustelut:

Tosiseikat:

Ensimmäisen asteen veroviranomaisen menettely ja päätös

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (jäljempänä ensimmäisen asteen viranomainen) suoritti ajanjaksoa 1.1.2014–31.12.2014 koskevan arvonlisäveroilmoitusten jälkitarkastuksen, jonka tulokseen perustuvan [– –] päätöksen (jäljempänä ensimmäisen asteen päätös) mukaan kantajan verovelvollisena ilmoittamissa arvonlisäveroissa todettiin yhteensä 12 960 000 Unkarin forintin (HUF) suuruinen veron erotus, joka luokiteltiin kokonaisuudessaan verovelaksi, ja tämän jälkeen kantajalle määrättiin 3 240 000 HUF:n suuruinen seuraamusmaksu ja 868 000 HUF:n suuruinen viivästyskorko ja samalla kantaja veloitettiin suorittamaan kaikki edellä mainitut määrät.

Ensimmäisen asteen viranomainen totesi päätöksen perusteluosan asiaesittelyssä, että kantaja oli kirjannut Sziget-Reklám Kft:n vuonna 2014 toimittamat kaikkiaan 12 laskua, joiden yhteissumma oli nettona 4 000 000 HUF ja 27 prosentin arvonlisäverolla lisättynä 5 080 000 HUF, kuluiksi ja vähentänyt laskuihin sisältyneen arvonlisäveron.

Kantajan veroviranomaiselle tarkastuksen yhteydessä luovuttaman palvelu- ja yhteistyösopimuksen mukaan Sziget-Reklám Kft palveluntarjoajana sitoutui kiinnittämään kantajan 30 x 10 cm:n kokoiset mainostarrat Magyar Gyorsasági Bajnokság -autourheilusarjaan kisakaudella 2014 osallistujiksi hyväksytyjen

urheiluautojen molempiin kylkiin. Palvelun hinta sopimuksen koko voimassaoloajalta oli 48 000 000 HUF + arvonlisävero ja se oli sovittu suoritettavaksi osapuolten sopimin määrääjain.

Ensimmäisen asteen viranomaisen teki Nemzeti Adó- és Vámhivatalin (jäljempänä NAV) Dél-Dunántúlin alueen rikosasiain osaston toimittaman, muun muassa rikostutkinnan yhteydessä hankitut vero- ja maksuoikeuden asiantuntijoiden sekä mainosalan asiantuntijoiden lausunnot sisältäneen asiakirja-aineiston perusteella seuraavat johtopäätökset kantajan ja Sziget-Reklám Kft:n välisestä, laskuihin liittyvästä palvelu- ja yhteistyösopimuksesta:

- hinta 48 000 000 HUF + arvonlisävero on suuruusluokaltaan suhteettoman korkea, vastaavasta palvelusta on tehty sopimuksia alhaisemmilla hinnoilla;
- sopimus on näennäinen eikä sisällä juuri lainkaan merkityksellistä palvelua;
- sopimussumma on suhteettoman korkea silläkin perusteella, että käytetyn rahan vastineeksi ei saada mitään mainosarvoa eikä liiketaloudellista hyötyä, kantaja olisi voinut saada vastaavan todellisen mainosarvon huomattavasti pienemmilläkin kuluilla;
- alan ammattilaiset tietävät tarkalleen, ketkä voisivat kuulua asiakkaiden, tilaajien, mahdollisten liikekumppaneiden – paperitehtaiden, kuumavalssaamojen ja muiden teollisuuslaitosten – joukkoon; ellei tämä tilanne olisi heidän tiedossaan, minkäänlainen mainonta ei toisi ratkaisua tilanteeseen, sillä tilaajat eivät tee päätöksiä autoihin sijoitettujen mainosten perusteella, vaan esimerkiksi hinnan, laadun, toimitusajan ja joustavien maksuehtojen perusteella; tämän vuoksi voidaan myös todeta, että kulujen saattoi jo ennalta tietää aiheuttavan tappiota eikä niiden vastineeksi ollut odotettavissa mitään liiketaloudellista hyötyä.

Edellä esitetty huomioon ottaen ja asiantuntijoiden lausuntojen perusteella ensimmäisen asteen viranomaisen totesi, että Sziget-Reklám Kft:n kantajalta laskuttama autourheilun mainospalvelu **[alkup. s. 3]** ei ollut kantajan verolliseen liiketoimintaan liittyvä kustannus.

Ensimmäisen asteen viranomaisen viittasi tältä osin seuraaviin lainkohtiin.

Arvonlisäverosta vuonna 2007 annetun lain CXXVII (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä Áfa tv.) 119 §:n 1 momentti, jonka mukaan veron vähennysoikeus syntyy, ellei lailla toisin säädetä, kun ostoihin sisältyvää veroa vastaava vero tulee maksettavaksi (120 §), mukaan lukien tilanne, jossa maksettavan veron toteaminen tapahtuu 196/B §:n 2 momentin a kohdassa säädetyllä tavalla.

Áfa tv:n 120 §:n a kohta, jonka mukaan siltä osin kuin verovelvollinen tässä ominaisuudessaan käyttää tai muulla tavalla hyödyntää tavaroita ja palveluita verollisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, sillä on oikeus vähentää verosta, jonka se on velvollinen maksamaan, vero, jonka siltä on laskuttanut toinen verovelvollinen – myös yksinkertaistetun yhtiöveron soveltamisalaan kuuluva henkilö tai laitos – tavaroiden ja palvelujen hankinnasta.

Yhtiöverosta ja osinkoverosta vuonna 1996 annetun lain LXXXI (jäljempänä Tao tv) 8 §:n 1 momentin d kohta, jonka mukaan tulosta ennen veroja lisäävät sellaiset kuluiksi ja kustannuksiksi katsottavat, tulosta ennen veroja vähentävinä huomioidut summat, mukaan lukien aineettomista oikeuksista tai käyttöomaisuudesta tehtävät poistot, jotka eivät ole yhteydessä yritys- tai liiketaloudelliseen toimintaan, erityisesti huomioon ottaen liitteen 3 määräykset.

Tao tv:n liitteessä 3 olevan 4 kohdan mukaan [8 §:n 1 momentin d kohdassa tarkoitettuja muita kuin yritystoimintaan kuuluvia kuluja ja kustannuksia ovat erityisesti] arvonlisäverottomalta määrältään yli 200 000 HUF:n suuruisen palvelun vastike (tai sen osa), mikäli olosuhteiden (erityisesti verovelvollisen yritystoiminta, liikevaihto, palvelun laatu, palvelun vastike) perusteella on selvästi todettavissa, että palvelun hankinta on ristiriidassa järkevää taloudenhoitoa koskevien vaatimusten kanssa; tilivuoden aikana samalta henkilöltä samalla oikeusperusteella hankittujen palvelujen arvo on huomioitava yhteenlaskettuna.

Edellä esitettyyn lainkohtaan sisältyvän järkevän taloudenhoidon määritelmän osalta ensimmäisen asteen viranomaisen totesi, että Tao tv ei sisällä sitä koskevia vaatimuksia, joten ne voidaan johtaa tuomioistuinten ratkaisukäytännöstä; järkevän taloudenhoidon vaatimusten vero-oikeudellinen määritelmä ei ole yhtenevä yksityisoikeuden periaatteiden kanssa, jotka nekin ovat muotoutuneet oikeuskäytännön perusteella. Vero-oikeuden alaan kuuluvissa asioissa järkevän taloudenhoidon toteutumisen osoittaminen liiketaloudellisessa toiminnassa edellyttää vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kahden seikan toteennäyttämistä:

- ennen kaikkea sitä, onko taloudellinen toimi, johon liittyen maksusuoritus on tehty, tosiasiallisesti tapahtunut, ja onko kyseinen palvelu ja tätä kautta myös siitä vastikkeeksi maksettu korvaus lisäksi liittynyt verovelvollisen yritys- ja liiketaloudelliseen toimintaan;
- edellä esitetyn lisäksi on selvitettävä, ovatko syntyneet kulut olleet määrältään ilmeisen liiallisia ja suhteettomia.

Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ensimmäisen asteen viranomainen on todennut, että tarrat eli mainokset on tosiasiallisesti kiinnitetty autourheilukisoihin osallistuneisiin kilpa-autoihin, mutta – mitä tukevat alan asiantuntijoiden yhtäpitävät näkemykset – liiketoimi ei ole tuottanut kantajalle minkäänlaista hyötyä, toisin sanoen sillä ei ole ollut mitään yhteyttä sen liiketaloudelliseen toimintaan. Lisäksi kantajan hankkiman mainospalvelun hinta on ylittänyt

suhteettomalla tavalla vastaavan palvelun tavanomaisen markkinahinnan, joten se on ristiriidassa myös järkevän taloudenhoidon vaatimusten kanssa.

Selvitetyin perusteella ensimmäisen asteen viranomaisen totesi, että kuluksi luokitellun palvelun hankinta ei ollut taloudellisesti järkevää eikä sillä ollut yhteyttä kantajan yritys- ja liiketaloudelliseen toimintaan, palvelun mainosarvo oli asiantuntijoiden näkemyksen mukaan olematon, joten palvelusta laadittuihin laskuihin sisältynyt arvonlisävero ei edellä mainittujen lainkohtien mukaan ollut vähennyskelpoinen. Käytettävissä olevat tiedot huomioon ottaen voidaan siis todeta, että kantaja [alkup. s. 4] on vähentänyt oikeudettomasti Sziget-Reklám Kft:n esittämiin laskuihin sisältyneen arvonlisäveron, koska Áfa tv:n 120 §:n a kohdan mukaan sillä ei liiketaloudellisen toiminnan näkökulmasta arvottoman palvelun hankkimista koskevien tositteiden perusteella olisi ollut oikeutta siltä laskutetun arvonlisäveron vähentämiseen.

Tästä syystä ensimmäisen asteen viranomaisen määräsi Sziget-Reklám Kft:ltä tehtyyn hankintaan sisältyneen, kantajan arvonlisäveroilmoituksessaan vähennettäväksi arvonlisäveroksi ilmoittaman veron kantajan maksettavaksi, koska kyseessä ei ollut yrityksen edun mukaisten kulujen johdosta esitettyihin laskuihin sisältynyt arvonlisävero.

Toisen asteen veroviranomaisen menettely ja päätös

Kantajan valitettua päätöksestä vastaaja teki toisen asteen veroviranomaisena asiassa 9.1.2019 [– –] toisen asteen päätöksen (jäljempänä toisen asteen päätös), jolla se piti ensimmäisen asteen päätöksen voimassa.

Toisen asteen päätöksen perustelujen mukaan ensimmäisen asteen viranomaisen on paikkansapitävästi todennut, että kantaja on verovelvollisena oikeudettomasti vähentänyt riidanalaisiin Sziget-Reklám Kft:n laskuihin sisältyneen arvonlisäveron, ja asiantuntijoiden mielipiteet yksiselitteisesti tukivat näkemystä, että kyseisen palvelun hankinta ei ollut taloudenpidon näkökulmasta järkevää. Tästä syystä kantajalla ei Áfa tv:n 120 §:n mukaan ollut oikeutta vähentää siltä laskutettua arvonlisäveroa liiketaloudellisen toiminnan näkökulmasta arvottoman palvelun hankkimista koskevien tositteiden perusteella. Näin ollen ensimmäisen asteen päätöksen määräystä, jolla ensimmäisen asteen viranomaisen määräsi Sziget-Reklám Kft:ltä tehtyyn hankintaan sisältyneen, kantajan arvonlisäveroilmoituksessaan vähennettäväksi arvonlisäveroksi ilmoittaman veron kantajan maksettavaksi, koska kyseessä ei ollut yrityksen edun mukaisten kulujen johdosta esitettyihin laskuihin sisältynyt arvonlisävero, ei voida pitää oikeudenvastaisena.

Kannevaatimus ja kanneperuste

Kantaja vaati kanteessa, että sekä ensimmäisen että toisen asteen päätös todetaan oikeudenvastaiseksi ja kumotaan, ja riitautti molemmat kokonaisuudessaan sekä oikeusperusteen että määrien osalta.

Kantajan näkemyksen mukaan vastaajan huomioimilla seikoilla, toisin sanoen sillä, että vastaajan näkemyksen mukaan mainostaminen ei ollut taloudenhoidon kannalta järkevää, siitä ei ollut liiketaloudellista hyötyä, sillä ei ollut tosiasiallista mainosarvoa eikä se kuulunut kantajan taloudelliseen toimintaan, ei ole mitään yhteyttä arvonlisäveron vähentämisoikeuden soveltamiseen, ja tällainen lähestymistapa on täysin tuntematon myös arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteissa.

Kantaja viittasi myös useisiin veron vähennysoikeutta koskeviin Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioihin: tuomio Enel Maritsa Iztok (C-107/10) 32 kohta, tuomio Tóth Gábor (C-324/11) 23–24 ja 25 kohta sekä tuomio Goed Wonen (C-376/02) 26 kohta.

Edelleen kantaja vetosi erikseen tuomion Elida Gibbs (C-317/94) 26 ja 27 kohtaan, huomauttaen samalla, että unionin tuomioistuin on vahvistanut tämän tuomion sisällön useissa myöhemmissä tuomioissaan, kuten tuomion Campsa Estaciones de Servicio (C-285/10) 28 kohdassa sekä yhdistetyissä asioissa annetun tuomion Tulicã ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12) 33 kohdassa. Näiden tuomioiden perusteella kantaja pitää selvänä, että veron perusteena on vastike, jonka verovelvollinen konkreettiseen liiketoimeen kuuluvan luovutuksen yhteydessä saa, toisin sanoen vastaaja vetoaa perusteettomasti ”arvon suhteettomuuteen” seikkana, jonka perusteella vähennysoikeutta ei olisi. **[alkup. s. 5]**

Kantaja korosti, että tuomion Eon Aset Menidimunt (C-118/11) 43 ja 44 kohdan mukaan yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.

Edellä mainittujen ohella kantaja viittasi myös seuraaviin tuomioiden kohtiin: tuomio Naturally Yours Cosmetics Ltd. (C-230/87) 16 kohta; tuomio Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80) 13 kohta; tuomio Boots Company (C-126/88) 19 kohta; tuomio Julius Fillibeck Söhne (C-258/95) 13 kohta; tuomio Euroopan yhteisöjen komissio vastaan Ranskan tasavalta (C-404/99) 38 kohta; edelleen tuomio Hotel Scandic Gåsabäck AB vastaan Riksskatteverke (C-412/03) 21 kohta; yhdistetyissä asioissa annettu tuomio Balkan and Sea Properties ADSITS ja Provalidinvest OOD vastaan Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (C-621/10 ja C-129/11) 43 ja 44 kohta.

Edellä mainitun perusteella kantaja katsoi, että arvonlisäveron vähennysoikeus on sovellettavissa siinäkin tapauksessa, että verovelvollisen tekemä suoritus ei ole ollut taloudenhoidon kannalta järkevä, vaan hyödytön. Kantaja korosti, että tässä tapauksessa arvonlisävero on laskutettu ja että se on maksanut Sziget-Reklám Kft:n laskuihin sisältyneen veron laskun esittäjälle. Kantaja katsoi, että oikeus arvonlisäveron vähentämiseen taataan Áfa tv:n 119 §:n 1 momentissa, jonka mukaan oikeus arvonlisäveron vähentämiseen syntyy silloin, kun ostoon sisältyvä (120 §) maksettavaksi kuuluva vero todetaan.

Kantajan mukaan on selvää, että Áfa tv:n 120 §:n a momentissa mainittu ”muulla tavalla hyödyntämisen” vaatimus, toisin sanoen se, että veron vähennysoikeus olisi sovellettavissa ainoastaan siinä tapauksessa, että verovelvollinen saisi hankkimastaan palvelusta kiistatonta, numeraalisesti osoitettavissa olevaa hyötyä, on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, ja tästä syystä, unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteen ja lainsäädännön yhdenmukaistamisen periaatteen mukaisesti, sitä on pidettävä ylimääräisenä vaatimuksena, jota ei voida soveltaa.

Vastaajan vastine

Vastaaja vaati vastauksessaan kanteen hylkäämistä ja vetosi asiassa annetussa päätöksessä esitettyihin oikeudellisiin perusteluihin.

Vastaaja katsoo aiemmin esitetyn tavoin, että veroviranomaisen riitauttamien laskujen mukaiset kustannukset olivat ilmeisen ja kohtuuttoman korkeita, kustannusten vastineeksi saatu palvelu ei ollut liiketaloudelliselta kannalta järkevää eikä sillä ollut yhteyttä yrityksen liiketoimintaan, palvelulla ei ollut asiantuntijoiden näkemyksen mukaan lainkaan mainosarvoa. Tältä osin asiantuntijat ovat asian tutkimisen aikana läpi käymiensä kantajayrityksen usean vuoden tilinpäätösten sekä tämän markkinoille tarjoamien palvelujen laadun, sijainnin sekä kotisivuilta saatavissa olevan yrityskuvauksen perusteella tehneet johtopäätöksen, että kantajan mahdolliset liikekumppanit eivät tee hankintoja tunneperusteisten päätösten tuloksena; kantajan toimialaa on sähköalan palveluiden toimittaminen, ja suurempien investointien kyseessä ollen tilausten tekeminen ilman asiantuntijapäätöksiä ei ole mahdollista. Liikekumppania valittaessa ratkaisevia tekijöitä ovat hinta sekä maksu- ja toimitusehdot. Kantajan tapauksessa kulut eivät ole johtaneet liiketaloudelliseen tuloksellisuuteen, ja kummankin asiantuntijan mielipide oli, että kantajayrityksen nimen sijoittaminen autokilpailuihin osallistuviin ajoneuvoihin kiinnitettäviin tarroihin on osoittautunut hyödyttömäksi.

Arvonlisäverotuksen peruseriaatetta ei vastaajan mukaan näin ollen rikottu, ja kanteessa viitatu seikat – taloudenhoidollinen hyödyttömyys, mainosarvo sekä [alkup. s. 6] se, ettei toimella ollut yhteyttä kantajan taloudelliseen toimintaan – vaikuttivat siihen, että oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen ei ole katsottu olevan.

Näin ollen vastaaja piti täysin virheellisenä kantajan näkemystä, jonka mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta voidaan soveltaa siinäkin tapauksessa, että verovelvollisen tekemä suoritus ei ole ollut taloudenhoidon kannalta järkevä, vaan hyödytön; vastaaja korosti, että taloudellisen rationaalisuuden puute muodostaa esteen arvonlisäveron vähennysoikeuden soveltamiselle, eli laskun sisältö voi olla epäuskottava myös siitä syystä, että vastike on epäaito. Lain edellyttämään veron vähennysoikeuteen on liityttävä hankinnan sekä verotettavan taloudellisen toiminnan suora ja välitön yhteys, ja sen puuttuessa arvonlisäveron vähennysoikeutta ei voida soveltaa.

Vastaaja totesi edelleen, että arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdassa määritellään selkeästi ja tyhjentävästi ehdot, jotka jäsenvaltion on tältä osin täytettävä, jotta se voisi omassa lainsäädännössään säätää mahdollisuudesta korjata yhteisöä koskevan veron perustetta. Tämä tarkoittaa, että mikäli veron peruste ei ole todellinen, jäsenvaltio voi lainsäädännöllään muuttaa laskussa esitettyä veron perustetta, kuten tässä tapauksessa on myös tehty.

Asian kannalta merkitykselliset oikeussäännöt

1. Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a kohta, jonka mukaan siltä osin kuin tavaroita ja palveluita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.

Arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohta: Jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa missä tahansa seuraavista tapauksista:

- a) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttää vähennysoikeutta;
- b) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttää vähennysoikeutta ja luovutus tai suoritus on vapautettu verosta 132, 135, 136, 371, 375, 376 tai 377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan tai 379 artiklan 2 kohdan taikka 380–390 artiklan mukaisesti;

- c) vastike on käypää markkina-arvoa korkeampi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 tai 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta.

Oikeussuhteisiin voivat ensimmäistä alakohtaa sovellettaessa kuulua myös työnantajan ja työntekijän taikka työnantajan ja työntekijän perheen tai muiden tähän läheisessä yhteydessä olevien henkilöiden väliset suhteet.

2. Unkarin lainsäädäntö

Edellä tosiseikoissa mainitut lainkohdat: **[alkup. s. 7]**

Áfa tv:n 119 §:n 1 momentti, jonka mukaan veron vähennysoikeus syntyy, ellei lailla toisin säädetä, kun ostoihin sisältyvää veroa vastaava vero tulee maksettavaksi [120 §], mukaan lukien tilanne, jossa maksettavan veron toteaminen tapahtuu 196/B §:n 2 momentin a kohdassa säädetyllä tavalla.

Áfa tv:n 120 §:n a kohta, jonka mukaan siltä osin kuin verovelvollinen tässä ominaisuudessaan käyttää tai muulla tavalla hyödyntää tavaroita ja palveluita verollisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, sillä on oikeus vähentää verosta, jonka se on velvollinen maksamaan, vero, jonka siltä on laskuttanut toinen verovelvollinen – myös yksinkertaistetun yhtiöveron soveltamisalaan kuuluvat henkilöt tai laitokset – tavaroiden ja palvelujen hankinnasta.

Tao tv:n 8 §:n 1 momentin d kohta: Tulosta ennen veroja lisäävät sellaiset kuluksi ja kustannuksiksi katsottavat, tulosta ennen veroja vähentävinä huomioidut summat, mukaan lukien aineettomista oikeuksista tai käyttöomaisuudesta tehtävät poistot, jotka eivät ole yhteydessä yritys- tai liiketaloudelliseen toimintaan, erityisesti huomioon ottaen liitteen 3 määräykset.

Tao tv:n liitteessä 3 oleva 4 kohta: 8 §:n 1 momentin d kohdassa tarkoitettuja muita kuin yritystoimintaan kuuluvia kuluja ja kustannuksia ovat erityisesti arvonlisäverottomalta määrältään yli 200 000 HUF:n suuruisen palvelun vastike (tai sen osa), mikäli olosuhteiden (erityisesti verovelvollisen yritystoiminta, liikevaihto, palvelun laatu, palvelun vastike) perusteella on selvästi todettavissa, että palvelun hankinta on ristiriidassa järkevää taloudenhoitoa koskevien vaatimusten kanssa; tilivuoden aikana samalta henkilöltä samalla oikeusperusteella hankittujen palvelujen arvo on huomioitava yhteenlaskettuna.

Tuomioistuimen esittämien kysymysten peruste:

Kuten myös kantaja on viitannut, oikeusriidan keskeinen kysymys on se, onko yksinomaan verollista liiketoimintaa harjoittavalla verovelvollisella oikeus veron vähentämiseen ainoastaan siinä tapauksessa, että se kykenee osoittamaan hankkimansa palvelun, nyt käsiteltävänä olevassa asiassa mainospalvelun, ”hyödyn” objektiivisten, konkreettisten lukujen perusteella.

Tuomioistuimen näkemyksen mukaan edellä esitetyn kysymyksen merkitys korostuu nyt käsiteltävänä olevassa asiassa myös sen johdosta, että veron vähentämistä koskevan oikeuden yhteydessä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a kohta sisältää ainoastaan sanamuodon ”käytetään”, kun taas Áfa tv:n 120 §:n a kohdassa on tästä poiketen esitetty sanan ”käyttää” lisäksi myös ilmaisu ”muulla tavalla hyödyntää”, ja hyödyntämisellä taas on unkarin kielessä tulokseen vaikuttavaa käyttöä, tehokasta ja kannattavaa toimintaa tarkoittava merkitys.

Asian ratkaisemista varten on edellä esitetyn perusteella selvitettävä joka tapauksessa, onko veron vähennysoikeuden kannalta katsottava, että kannattavuus ja osoitettavissa oleva tuottoisuus, toisin sanoen hyöty, kuuluu arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuun ”käyttämisen” käsitteeseen, eli onko se ”käyttämisen” toteennäyttämisen ehdoton edellytys arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a kohtaa sovellettaessa; tuomioistuimen nyt pyytämä unionin oikeuden tulkinta liittyy tältä osin pääasian tosiseikkoihin ja kohteeseen.

Kantajan näkemyksen mukaan unionin tuomioistuimen tuomiot ja niiden kohdat, joihin kantaja on viitannut, eivät vastaa konkreettisesti tähän kysymykseen [alkup. s. 8], eivät kosketa tätä kysymystä. Tuomion Enel Maritsa Iztok (C-107/10) 32 kohdassa osoitetaan veron vähennysoikeuden välitön soveltaminen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin; olennaisilta osin sama asia todetaan myös tuomion Tóth Gábor (C-324/11) 24 kohdassa, tämän tuomion pääasiana on verotuksen neutraalisuuden periaate; samaten tuomion Goed Wonen (C-376/02) 26 kohta ja tuomion Eon Aset Menidimunt (C-118/11) 43 kohta koskevat verotuksen neutraalisuuden periaatetta; tuomio Elida Gibbs (C-317/94), tuomio Campsa Estaciones de Servicio (C-285/10), yhdistetyissä asioissa annettu tuomio Tulicá ja Plavošin (C-249/12 ja C-250/12), tuomio Scandic Gåsabäck AB vastaan Riksskatteverket (C-412/03) sekä yhdistetyissä asioissa annettu tuomio Balkan and Sea Properties ADSITS ja Provadinvest OOD vastaan Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (C-621/10 ja C-129/11) puolestaan koskevat veron perustetta ja sen subjektiivisuutta. (Tuomio Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats (C-154/80), tuomio Naturally Yours Cosmetics Ltd. (C-230/87), tuomio Boots Company (C-126/88), tuomio Julius Fillibeck Söhne (C-258/95) ja tuomio Euroopan yhteisöjen komissio vastaan Ranskan tasavalta (C-404/99) puolestaan on annettu vastaavasti 5.2.1981, 23.11.1988, 27.3.1990, 16.10.1997 ja 29.3.2001, eikä arvonlisäverodirektiivillä voinut tuomioiden antamispäivästä johtuen olla vaikutusta niihin.)

Tuomioistuimen suorittaman arvioinnin mukaan tässä välipäätöksessä esitettyihin kysymyksiin ei voida saada yksiselitteistä vastausta kantajan esittämien tuomioiden perusteella ottaen huomioon niiden nyt käsiteltävästä poikkeava aihe.

Edellä esitetyn perusteella tuomioistuin on tullut siihen tulokseen, että sen on asian ratkaisemiseksi käynnistettävä ennakkoratkaisumenettely Euroopan unionin tuomioistuimessa.[.][– –] [kansallisia prosessioikeudellisia seikkoja]

Veszprém, 20.7.2020.

[– –] [allekirjoitukset]

TYÖASIAKIRJA