

Asia C-396/20

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

30.7.2020

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Kúria (ylin tuomioistuin, Unkari)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

2.7.2020

Muutoksenhakija:

CHEP Equipment Pooling NV

Vastapuoli:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(valitusasioita käsittelevä valtion vero- ja tulliviranomainen,
Unkari)

Kúria

on antanut

ylimääräistä muutoksenhakua koskevassa asiassa seuraavan

välipäätöksen:

[– –]

Muutoksenhakija: CHEP Equipment Pooling [NV] ([– –] Mechelen [– –],
Belgia)

[– –]

Vastapuoli: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (valitusasioita
käsittelevä valtion vero- ja tulliviranomainen, Unkari)

[– –]

Asian kohde: Veroasiassa annettu hallintopäätös

[– –]

Päätösosa

Kúria [kansallisia prosessioikeudellisia seikkoja] pyytää unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

Onko 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 (jäljempänä direktiivi 2008/9/EY) 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?

Perustelut

Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille annetun [alkup. s. 2] direktiivin 2008/9/EY (jäljempänä direktiivi) 20 artiklan 1 kohta, 8 artiklan 2 kohdan e alakohta

Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Liikevaihtoverosta annettu vuoden 2007 laki CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä liikevaihtoverolaki)

Liikevaihtoverolain 249. §:n 1 momentti: Veron palautusoikeuden käyttäminen tapahtuu kotimaahan sijoittautumattoman verovelvollisen osalta hakemuksella (jäljempänä veron palautushakemus), joka tehdään kirjallisesti lailla tähän tehtävään osoitetulle valtion veroviranomaisen alaisuudessa toimivalle yksikölle.

Liikevaihtoverolain 251/F.§:n 1 momentin a kohta: Siinä tapauksessa, että valtion veroviranomainen katsoo saamiensa ja muiden tietojen perusteella, ettei veron palautushakemusta voida ratkaista perustellulla päätöksellä 251/E. §:n 1 momentissa säädetystä määräajassa, se voi pyytää kirjallisesti täydentäviä ja muita tietoja kotimaahan sijoittautumattomalta verovelvolliselta.

Liikevaihtoverolain 251/E. §:n 1 momentti: Valtion veroviranomaisen on ratkaistava veron palautushakemus neljän kuukauden kuluessa, ellei lailla ole toisin säädetty.

Liikevaihtoverolain 251/F. §:n 3 momentti: Tämän pykälän 1 ja 2 momentissa tarkoitettu kirjallinen hakemus voi edellyttää kotimaahan sijoittautumattoman verovelvollisen nimiin laaditun, 127. §:n 1 momentin a, c ja d kohdassa tarkoitettua sellaisen alkuperäisen asiakirjan tai tämän oikeaksi todistetun jäljennöksen esittämistä, joka osoittaa liiketoimen toteutuneen, jos on perusteltua syytä epäillä veron palauttamisen oikeusperustetta tai palautettavaksi vaaditun aiemmassa vaiheessa maksetun veron määrää. Tässä tapauksessa ei sovelleta 250 §:n 1 momentissa säädettyjä enimmäismääräaikoja.

Liikevaihtoverolain 127. §:n 1 momentin a kohta: Veron vähennysoikeuden käyttämisen asiallisena edellytyksenä on, että verovelvollisella on hallussaan 120. §:n a kohdassa tarkoitettussa tapauksessa sen nimiin laadittu lasku, joka osoittaa liiketoimen toteutuneen.

Liikevaihtoverolain 120. §:n a kohta: 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, vero, jonka siltä on laskuttanut toinen verovelvollinen – myös yksinkertaistetun yhtiöveron soveltamisalaan kuuluvat henkilöt tai laitokset – tavaroiden ja palvelujen hankinnasta.

Kotimaahan sijoittautumattomien verovelvollisten oikeudesta liikevaihtoveron palautukseen Unkarin tasavallassa ja kotimaahan sijoittautuneiden verovelvollisten oikeudesta arvonlisäveron 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 általános forgalmiadó-visszatérítetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet; jäljempänä valtiovarainministeriön asetus) 4. §:n 2 momentin e kohta: Tämän pykälän 1 kohdassa säädetystä poiketen veron palautushakemukseen on liitettävä myös johonkin muuhun Euroopan yhteisön jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen nimiin laadittu, veron palautukseen oikeuttavan liiketoimen toteutumisen osoittavat, liikevaihtoverolain 127. 1§:n 1 momentin **[alkup. s. 3]** a, c ja d kohdassa tarkoitettut asiakirjat, joista käyvät ilmi yksityiskohtaisesti seuraavat tiedot: veron peruste ja veron määrä Unkarin forinteissa [(HUF)].

Ylimääräisen muutoksenhaun kohteena olevan asian tosiseikat ja yhteenvedo ennakkoratkaisupyyntöön perusteluista

- [1] Muutoksenhakijana on Belgian oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö, joka omistaa eurooppalaisen kuormalavatehtaan CHEPin. Se osti uusia kuormalavoja ja vuokrasi niitä edelleen muissa unionin jäsenvaltiossa toimivien yritystensä käyttöön. Se laskutti vuokralle annettujen kuormalavojen vuokran belgialaisella verotunnisteella.
- [2] Muutoksenhakija teki 28.9.2017 toiseen yhteisön jäsenvaltioon sijoittautuneena verovelvollisena hakemuksen 1.1.2016–31.12.2016 hankituista tavaroista ja palveluista edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttamiseksi. Se liitti hakemukseensa selvityksen, johon oli merkitty sarakkeittain laskun numero/laskun päivämäärä/laskun laatija/veron perusta/vero/vähennyskelpoinen vero/nimike/koodit, sekä selvityksessä mainitut laskut. Se oli merkinnyt selvitykseen myös sellaiset laskut, joiden sisältämä arvonlisävero oli palautettu sille aiemmin joko kokonaan tai osittain, sekä sellaiset laskut, joissa arvonlisäveron todellinen määrä oli laskun perusteella pienempi kuin hakemuksessa ilmoitettu määrä. Lisäksi selvitykseen oli merkitty sellaisia eriä, joiden osalta arvonlisäveron todellinen määrä oli laskun perusteella suurempi kuin hakemuksessa ilmoitettu määrä.
- [3] Asian ensimmäisenä asteena käsitellyt veroviranomainen pyysi 2.11.2017 muutoksenhakijalta asiakirjoja ja selvitystä olosuhteista, joiden vallitessa 143 laskussa tarkoitetut liiketoimet oli tehty. Saatuaan 29.11.2017 lisätiedot, ensimmäisenä asteena asian käsitellyt veroviranomainen hyväksyi hakemuksen osittain: se vahvisti liikevaihtoveroa palautettavaksi 254 636 343 HUF ja hylkäsi palautusvaatimuksen 92 803 004 HUF:n osalta. Palautusvaatimus hylättiin osittain siksi, että vaadittu summa oli aiemmin palautettu kokonaan tai osittain, osittain siksi, että liikevaihtoverolain 247. §:n 3 momentti ei anna mahdollisuutta määrältään suuremman veron palautukseen kuin se veron määrä, joka käy ilmi laskusta. Niissä tapauksissa, joissa arvonlisäveron määrä oli hakemukseen liitetyn selvityksen mukaan pienempi kuin laskuun perustuvan arvonlisäveron määrä, ensimmäisen asteen veroviranomainen määräsi palautettavaksi määrän, joka kävi ilmi selvityksestä.
- [4] Vastapuolena oleva valtion veroviranomainen pysytti ensimmäisessä viranomaisasteessa tehdyn päätöksen. Vastapuolen perustelujen mukaan palautettavaksi vaadittu summa oli hakemuksen tärkein osatekijä ja sen muuttaminen edellyttää uutta hakemusta. Muutoksenhakijan valituksessaan esiin tuoman hallinnollisen virheen korjaaminen edellyttäisi myös uutta hakemusta. Muutoksenhakijan tapauksessa uuteen hakemukseen ei ollut mahdollisuutta, koska oikeus tehdä hakemus kyseisen verovuoden osalta oli olemassa vain sitä seuraavan verovuoden alusta eli vuoden 2017 tammikuusta; se oli kuitenkin tehnyt hakemuksensa vasta 28.9.2017 ja preklusiivinen määräaika oli päättynyt 30.9.2017. Palautettavaksi vaaditun summan virheellinen ilmoittaminen ja hakemuksen tekemispäivä ovat muutoksenhakijan omalla vastuulla.

Muutoksenhakijan tapauksessa tosiseikat olivat yksiselitteisesti todettavissa, eikä puutteiden oikaisemiseen ollut tarvetta. Jos hakemus on täytetty virheellisesti, viranomaisen ei voida odottaa selvittävän syitä, joihin virheet perustuvat.

- [5] Muutoksenhakija oli valituksessaan vaatinut vastapuolen tekemän päätöksen muuttamista sellaisten laskujen osalta, joissa palautettavan veron määrä oli hakemukseen liitetystä selvityksestä ilmi käyvien tietojen perusteella **[alkup. s. 4]** vahvistettu laskuihin merkityn todellisen arvonlisäveron määrän sijasta tätä pienemmäksi.
- [6] Alioikeus hylkäsi muutosta nyt hakevan yhtiön kanteen tuomiolla, joka on tullut lainvoimaiseksi. Tuomion perustelujen mukaan oikeus palautukseen, menettelyn vireille pano ja vaaditun arvonlisäveron määrän määrittäminen kuuluvat hakijalle/muutoksenhakijalle. Muutoksenhakijan väite tekisi palautushakemuksen merkityksettömäksi, koska tässä tapauksessa riittävää olisi pelkästään se, että laskut, joihin palautusoikeus perustuu, liitettäisiin hakemukseen ja – pro rata -mekanismiin soveltamistilanteita lukuun ottamatta – veroviranomaisen velvollisuutena olisi joka tapauksessa määrätä palautettavaksi suurin laskuihin perustuva veron määrä. Vastapuolella on mahdollisuus pyytää lisätietoja vain silloin, kun perustellun päätöksen tekeminen tätä edellyttää tai olennaisten tietojen puuttuessa, eikä tilanne ollut tämä käsiteltävässä asiassa.
- [7] Muutoksenhakija on ylimääräisessä muutoksenhaussa vaatinut lainvoimaisen tuomion purkamista ja valituksessa esittämiensä vaatimustensa hyväksymistä. Sen näkemyksen mukaan lainvoimainen tuomio on ristiriidassa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 1 artiklan 2 kohdassa säädetyn veron neutraalisuuden periaatteen kanssa. Alioikeus sivuutti verotusmenettelyn periaatteelliset takeet tyytymällä selvittämään vain sen, että palauttamismenettelyssä oli noudatettu teknisiä sääntöjä.
- [8] Kúria on ylimääräistä muutoksenhakua käsitellessään katsonut, ettei asiaa koskevilla säännöksillä ole rajoitettu preklusiivisessa määräajassa tehtävien palautushakemusten lukumäärää, eli hakijat voivat uusilla hakemuksilla korjata mahdolliset aikaisemmat virheensä. Jos hakemus on tehty vähän ennen preklusiivisen määräajan päättymistä, olennaiseksi muodostuu asianmukainen tulkinta siitä, voidaanko hakemuksen perusteella tehdä perusteltu päätös, jos [hakemuksen ja esitettyjen laskujen mukaisten arvonlisäveron] määrien välisiä eroja ei ole selvitetty.
- [9] Asian tosiseikkoihin sovellettavassa unionin oikeudessa ja kansallisessa lainsäädännössä on samanlaiset säännökset. Direktiivin 8 artiklan 2 kohdan e alakohdan ja valtiovarainministeriön asetuksen 4 §:n 2 momentin e kohdan mukaan hakemuksen osalta määräävä tekijä on arvonlisäveron määrä. Hakemuksesta tehtävä päätös on mahdollinen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan ja liikevaihtoverolain momentin 251/F. §:n 3 momentin mukaan vain, jos [viranomaisella] on kaikki perustellun päätöksen tekemisen edellyttämät tiedot.

Niin direktiivissä kuin liikevaihtoverolaissakin perustellun päätöksen tekemisen kannalta merkityksellisiksi tiedoiksi katsotaan palautettavaksi vaaditun summan tarkka määrä. Direktiivi antaa tällaisten ”asiaankuuluvien tietojen” osalta mahdollisuuden pyytää lisätietoja, jos on perusteltua syytä epäillä tietyn yksittäisen saatavan suuruutta. Liikevaihtoverolaki antaa niin ikään mahdollisuuden pyytää verovelvolliselta tällaisia tietoja, jos on ilmennyt perusteltuja syitä epäillä sen aiemmassa vaiheessa maksetun veron määrää, jota on vaadittu palautettavaksi.

- [10] Valtion veroviranomaisen mukaan hakija on vastuussa hakemuksen kohteen määrittelystä, minkä vuoksi palautettavaksi vaaditun arvonlisäveron määrää on epäiltävä vain, jos se liittyy liiketoimessa tapahtuneeseen virheeseen tai se osoittautuu määrältään sallittua suuremmaksi.
- [11] Direktiivin osalta tulkintakysymykseksi nousee se, voiko veroviranomainen tilanteessa, jossa ilmenee verovelvollisen vahingoksi koituva ero, lisätietoja pyytämättä katsoa, että sillä on kaikki asiaankuuluvat tiedot ratkaistakseen hakemuksen [alkup. s. 5] perustellulla päätöksellä. Toisin sanoen, onko niin, että jos hakemuksesta ja laskusta ilmenevien määrien välistä eroa ei voida pitää sellaisena olennaisena tietona, jonka johdosta veroviranomaisen on pyydettävä lisätietoja, [veroviranomaisella] ei ole velvollisuutta pyytää kiinnittämään huomiota hakemuksessa oleviin tämän tyyppisiin virheisiin.
- [12] Kúrian näkemyksen mukaan valtion veroviranomainen voi perustellusti epäillä saatavan tarkkaa suuruutta, jos hakemuksessa palautettavaksi vaaditun arvonlisäveron määrä on pienempi kuin laskusta ilmenevä määrä silloinkin, kun hakemuksessa on ilmoitettu laskusta poiketen virheellisesti arvonlisäveron peruste. Perusteltu ratkaisu voidaan näistä syistä tällaisissa tapauksissa antaa vasta, kun lisätietoja on pyydetty.

[kansallisia prosessioikeudellisia seikkoja]

Budapest, 2.7.2020

[– –] [allekirjoitukset]