

**Asia C-270/24****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

17.4.2024

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Fővárosi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

3.4.2024

**Kantaja:**

Granulines Invest Kft.

**Vastaaja:**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága  
(kansallisen vero- ja tullihallinnon valituslautakunta, Unkari)**Pääasian kohde**

Granulines Invest Kft:n ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságán (kansallisen vero- ja tullihallinnon valituslautakunta, Unkari) välinen oikeusriita, joka koskee laskuun merkityn koneiden ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167 artiklan, 168 artiklan a alakohdan, 178 artiklan a alakohdan ja 226 artiklan, tarkasteltuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan kanssa, tulkinta.

Perusta: SEUT 267 artikla

## Ennakkoratkaisukysymykset

1. Voidaanko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 167 artiklan, 168 artiklan a alakohdan, 178 artiklan a alakohdan ja 226 artiklan sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklassa yleisenä oikeusperiaatteena tunnustetun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden, tarkasteltuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen, tehokkuusperiaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, pitää sellaista veroviranomaisen käytäntöä, jonka mukaan verovelvolliselta evätään oikeus arvonlisäveron palautukseen sillä perusteella, että vaikka tavarat on tosiasiallisesti luovutettu ja vaikka lasku ja muut todentavat asiakirjat ovat olemassa, lasku on fiktiivinen, koska siihen merkityt liiketapahtumat eivät ole tosiasiallisesti toteutuneet eikä laskussa mainittujen osapuolten välillä ole siten tehty liiketoimia, koska

- a) verovelvollinen oli se, joka sopi valmistajien kanssa kaikista kysymyksistä, ja laskun antaja, joka on sijoittautunut Unkariin, tuli lainaehtojen täyttämiseksi mukaan liiketoimeen vasta sen jälkeen, kun verovelvollinen oli vetäytynyt siitä,
- b) valmistaja toimitti koneet suoraan verovelvollisen yritykseen,
- c) laskuun merkitty eräpäivä on väärä,
- d) laskussa mainittua hintaa on liioiteltu,
- e) laskun antaja on täyttänyt arvonlisäveron maksuvelvoitteensa vain osittain ja myöhässä?

2. Onko arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohta tulkitettava siten, että se estää kansallista veroviranomaista epäämystä arvonlisäveron palautusoikeutta ainoastaan siitä syystä, että verovelvollisen lasku ei täytä kyseisen direktiivin 226 artiklan 6 ja 7 kohdassa asetettuja vaatimuksia, vaikka viranomaisella on hallussaan kaikki tarvittavat asiakirjat ja tiedot voidakseen tarkistaa, ovatko tämän oikeuden käyttämiseksi laissa asetetut aineelliset edellytykset täyttyneet?

- a) Jos toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko arvonlisäveron palautuksen edellytykseksi asettaa tässä tapauksessa se, että verovelvollinen on noudattanut velvollisuuttaan oikaista lasku?
- b) Jos toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi ja kun otetaan huomioon myös verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate, onko tällaisessa tapauksessa oikeasuhteista, että verovelvolliselle määrätään 200 prosentin veroseuraamus, joka vastaa määrältään tulojen salaamisesta tai todentavien asiakirjojen, kirjanpidon tositteiden ja tilien väärentämisestä ja tuhoamisesta määrättävää veroseuraamusta?

3. Voidaanko edellä mainittujen arvonlisäverodirektiivin säännösten, perusoikeuskirjan 47 artiklassa tunnustetun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden ja tehokkuusperiaatteen, suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisena pitää sellaista veroviranomaisen käytäntöä, jonka mukaan verovelvolliselta evätään oikeus arvonlisäveron palautukseen sillä perusteella, että lasku on – ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä mainituista ja veroviranomaisen objektiivisina pitämistä syistä – fiktiivinen, vaikka laskuun merkitty liiketapahtuma on tosiasiallisesti toteutunut, ja todetaan automaattisesti ja mitään muita olosuhteita tutkimatta, että verovelvollisen menettely on vastoin oikeuksien laillista käyttämistä koskevia vaatimuksia, ja katsotaan tämän menettelyn perusteella ja verovelvollisen tietoisuutta koskevaa edellytystä nimenomaisesti tutkimatta, että verovelvollinen on tietoisesti kiertänyt veroa laskuun merkittyjen keinotekoisien liiketoimien avulla?

### **Unionin oikeussäännöt, joihin vedotaan**

Euroopan unionin perusoikeuskirja, 47 artikla.

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, 9 artiklan 1 kohta, 167 artikla, 168 artiklan a kohta, 178 artiklan a kohta, 219 ja 220 artikla, 226 artiklan 6 ja 7 kohta ja 273 artikla.

Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446).

Tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373).

Määräys 16.5.2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Määräys 3.9.2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

Määräys 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673).

### **Kansalliset oikeussäännöt, joihin vedotaan**

Verotusjärjestelmästä vuonna 2003 annettu laki nro XCII (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény), 1 §:n 7 momentti, 2 §:n 1 momentti, 97 §:n 4 ja 6 momentti ja 170 §:n 1 momentti.

Arvonlisäverosta vuonna 2007 annettu laki nro CXXVII (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény), 119 §:n 1 momentti, 120 §:n a kohta ja 127 §:n 1 momentin a kohta.

Kúrian (ylin tuomioistuin, Unkari) hallinto- ja sosiaalijaoston lausunto 26.11.2016, 5/2016.

**Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa**

- 1 Kantaja on jätekaupan alalla toimiva yritys. Se tilasi Saksasta murskaimen toimintaansa varten. Koneen hankkimiseksi se sopi korottomasta lainasta lainaohjelmassa, josta voidaan rahoittaa ainoastaan kotimaan markkinoilta hankittuja koneita. Kantaja peruutti tilauksen voidakseen ottaa kyseisen lainan ja hoiti hankinnan jälleenmyyjän kautta.
- 2 Jälleenmyyjä toimitti kantajalle murskaimen ja erottimen, joista ensin mainittu oli peräisin Saksasta ja jälkimmäinen Slovakiasta. Koneiden bruttomääräinen ostohinta oli 14 516 100 Unkarin forinttia (n. 37 000 euroa). Koneiden hankintaa varten kantaja otti 12 461 100 Unkarin forintin (n. 31 600 euroa) lainan, jonka osittaiseksi vakuudeksi perustettiin panttioikeus mainittuihin koneisiin.
- 3 Sopimuksen perusteella kantaja sai jälleenmyyjältä (jäljempänä laskun antaja) laskun, jossa murskaimen ja erottimen laskutus- ja eräpäiväksi oli merkitty 16.11.2016. Kantaja maksoi laskussa mainitun määrän kahdessa erässä 16.11.2016 ja 1.12.2016 ja haki siihen merkityn arvonlisäveron palautusta (yhteensä 3 086 100 Unkarin forinttia, n. 7 800 euroa) marraskuussa 2016.
- 4 Veroviranomainen teki kantajalle ja laskun antajalle tarkastuksen ja pyysi siihen lisätietoja Saksan veroviranomaiselta. Tämän jälkeen se totesi, ettei kantajalla ole oikeutta hakea arvonlisäveron palautusta, ja määräsi sille veroseuraamuksen.
- 5 Veroviranomainen katsoi, että kantaja on perusteettomasti sisällyttänyt laskun antajan jakeluketjuun, että laskussa mainittu eräpäivä on väärä ja että koneiden hintaa on liioiteltu. Veroviranomaisen mukaan tämä menettely merkitsi oikeuksien väärinkäyttöä ja siten veropetosta, koska sen tarkoituksena oli varmistaa, että kantaja voi hakea veronpalautusta, ja koska laskun antaja oli täyttänyt arvonlisäveron maksamisvelvoitteen ainoastaan osittain.
- 6 Kantaja nosti kanteen päätöksestä, jolla sille oli määrätty seuraamusmaksu. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimien (ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin) muutti veroviranomaisen päätöstä ja kumosi kantajalle määrätyn seuraamusmaksun.
- 7 Toisessa oikeusasteessa Kúria kumosi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen ratkaisun ja määräsi kyseisen tuomioistuimen aloittamaan uuden menettelyn ja antamaan uuden ratkaisun.
- 8 Uudessa menettelyssä kantaja myönsi, että laskuun merkitty eräpäivä on virheellinen, ja pysytti aikaisemmat väitteensä. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on laatinut unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä tässä menettelyssä esiin tulleista kysymyksistä.

### **Pääasian asianosaisten keskeiset lausumat**

- 9 Menettelyssä **kantaja** väitti, ettei vastaaja ole näyttänyt toteen tosiseikkoja, koska se ei ole ottanut huomioon kantajan puolesta puhuvia seikkoja ja koska se on tukeutunut arvioinneissaan seikkoihin, joilla ei ole merkitystä asian kannalta. Vastaaja ei etenkään ole osoittanut, että kantaja osti koneet suoraan saksalaiselta myyjältä.
- 10 Kantaja ei ole saanut veroetua eikä se ole myöskään kiertänyt veroa. Se joutui ostamaan valitsemansa koneen jälleenmyyjältä, koska Unkarissa ei ole yhtään jakelijaa. Laskun antaja myi koneet kantajalle kohtuulliseen hintaan kotimaan markkinoilla ja ilmoitti lisäarvosta maksamansa veron kokonaan.
- 11 Lasku on autenttinen, eikä väärän eräpäivän ilmoittamisen perusteella voida katsoa, että kyseessä on verovelka. Veroviranomaisen on osoitettava objektiivisten seikkojen perusteella, että kyseisten liiketoimien ensisijaisena tarkoituksena oli saada veroetua, mitä käsiteltävässä asiassa ei ole tapahtunut.
- 12 **Vastaaja** väitti – muun muassa sillä perusteella, että laskuun on merkitty väärä eräpäivä –, että kantaja on kiertänyt kyseisellä liiketoimella veroa, koska laskuun merkitty osapuolten välinen liiketapahtuma ei ole tosiasiallisesti toteutunut. Laskuun merkittyjen fiktiivisten liiketoimien tarkoituksena oli saada lainvastaista veroetua välttämällä verolain säännösten soveltaminen, ja laskun antaja oli tietoisesti ja tarkoituksellisesti kiertänyt veroa, mistä myös kantaja oli tietoinen.
- 13 Liiketoimella oli kaksi tarkoitusta: yhtäältä se, että kantaja voi hankkia koneet kotimaan markkinoilta ja saada lainan, ja toisaalta se, että kantaja voi hakea veronpalautusta. Lisäksi laskun antaja täytti veronmaksuvelvollisuutensa ainoastaan osittain. Tästä seuraa, ettei kantaja voi käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta.

### **Yhteenveto ensimmäisen ja toisen oikeusasteen tuomioistuinten ratkaisuista**

- 14 **Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin** totesi 3.9.2020 annettuun unionin tuomioistuimen tuomioon Vikingo Fövállalkozó (C-610/19) viitaten, että veroviranomainen oli evännyt kantajalta oikeuden arvonlisäveron vähennykseen sellaisten seikkojen perusteella, joita ei itsessään voida pitää objektiivisina seikkoina, joihin voitaisiin tukeutua arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi verovelvolliselta. Käsiteltävässä asiassa veronkierron toteamisen tosiasialliset edellytykset eivät täyty, eikä myöskään ole voitu osoittaa, että tarkoituksena oli keventää verorasitetta.
- 15 Samaten on todettava, että 21.2.2006 annetun tuomion Halifax ym. (C-255/02) mukaan kantajan ja laskun antajan luoma sopimusrakenne ei sekään ole lainvastainen eikä sen tarkoituksena ollut saada veroetua.

- 16 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen mukaan liiketoimi toteutettiin sopimuksen mukaisesti, ja tästä syystä laskuun merkityt eräpäivät eivät, koska mitään syy-yhteyttä ei ole, riitä tukemaan päätelmää siitä, että kyse on veron kiertämisestä. Laskussa mainittuja hintoja ei ole liioiteltu, koska osapuolet sopivat vapaasti hinnasta liiketoimiensa yhteydessä, ja verovelvoite on täytettävä hinnan mukaan.
- 17 **Kúria** katsoi, että ensimmäisessä oikeusasteessa annettu ratkaisu on puutteellisesti perusteltu, koska ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ei ole arvioinut kaikkia tosiseikkoja. Kúrian mukaan laskun antamisvelvollisuus liittyy liiketoimen toteuttamiseen eikä tavaran ostajalle asetettuun maksuvelvollisuuteen. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen olisi pitänyt selittää, mistä syystä arvonlisäveron vähennysoikeutta voidaan käyttää jo ennen kuin liiketoimi on tosiasiallisesti toteutettu.

### **Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista**

- 18 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että ennakkoratkaisupyyntö on merkityksellinen käsiteltävän asian ratkaisun kannalta ja että kansallisen oikeuskäytännön huomioon ottaen se, miten käsiteltävään asiaan suoraan sovellettavaa unionin oikeutta on sovellettava, ei ole niin ilmeistä, ettei siitä jää mitään perusteltua epäilystä.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tutki 3.9.2020 annetun tuomion Vikingo Fővállalkozó (C-610/19) perusteella, johon käsiteltävä asia liittyy, voidaanko seikkoja, johon veroviranomainen on päätöksessään tukeutunut ja jotka kantaja on riitauttanut, pitää objektiivisina ja siten merkityksellisinä asian ratkaisun kannalta ja onko veroviranomainen täyttänyt asianmukaisesti sille lainsäädännössä asetetun todistustaakan.
- 20 Toisaalta Kúrian toisessa oikeusasteessa antaman tuomion mukaan ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on tutkittava kaikki laskuun merkittyyn liiketapahtumaan liittyvä tosiseikat. Siinä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on tutkittava myös seikat, joita se ei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön huomioon ottaen ole pitänyt merkityksellisinä.
- 21 Koska kansallisten tuomioistuinten välillä on näkemuseroja jo aivan peruskysymyksissä, niiden tuomioistuinvalvontansa yhteydessä noudattamat suhtautumis- ja lähestymistavat eroavat väistämättä toisistaan, mikä vaikuttaa merkittävästi sekä asianosaisten oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä ja tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevaan oikeuteen että unionin oikeuden ensisijaisuuteen ja oikeusvarmuuteen.

***Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys***

- 22 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epävarma siitä, tarkoittiko unionin lainsäätäjän arvonlisäverodirektiivin antaessaan sulkea pois verovelvollisen oikeuden arvonlisäveron vähennykseen myös tilanteessa, jossa laskuun merkityn liiketoimen toteutumista ei ole näytetty toteen eikä hyväksytty, ja siitä, merkitseekö se, että yritykset, jotka osallistuivat liiketapahtumaan aikaisemmassa vaiheessa kuin kantaja, ilmoittivat arvonlisäveron ja muut verot mutta maksoivat ne valtionkassaan vain osittain tai myöhässä, ja että kantaja puolestaan vetoaa arvonlisäveron palautusoikeuteensa, lainvastaista veroetua.
- 23 Tämän vuoksi on tarpeen arvioida, voidaanko edellä mainittuja seikkoja pitää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuina objektiivisina seikkoina.
- 24 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epävarma siitä, voidaanko objektiivisena syynä arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseen pitää sitä, että tavaroiden luovutusta koskevan sopimuksen osapuolet vaihtuvat tai että tavaroiden luovutuspaikka vahvistetaan kansainvälisen kaupan tavanomaisen käytännön mukaisesti.
- 25 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus ei, toisin kuin Kúria väittää, perustu laskun muodolliseen oikaisuun, vaan se perustuu tämän oikaisun tuloksena olevaan rahalliseen arvoon, ja hinnan määrittäminen kuuluu osapuolten sopimusvapauteen. Kúrian tältä osin edellyttämä arviointi ja perustelut menevät kuitenkin edellä esitettyä kriteeriä pidemmälle.

***Toinen ennakkoratkaisukysymys***

- 26 Menettelyn aikana ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tuli siihen tulokseen, että liiketoimet on toteutettu sopimuksen mukaisesti ja ettei laskussa oleva virhe siten voi olla peruste arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiselle.
- 27 Kúrian antaman ratkaisun mukaisesti on kuitenkin tutkittava, miten arvonlisäveron palautusoikeutta voitiin käyttää laskun perusteella jo ennen kuin liiketoimi oli tosiasiallisesti toteutettu, eli marraskuussa 2016.
- 28 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo aiheelliseksi esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat laskun muodollista virheellisyyttä, sen vaikutusta kantajan oikeuteen saada arvonlisäveron palautus, tämän virheellisyyden mahdollista oikaisemista sekä seuraamuksia, joita tästä virheellisyydestä voidaan määrätä, sillä Kúria on määrännyt ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen käsittelemään asian uudelleen.



*Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

- 29 Kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin haluaa selvittää, voidaanko unionin oikeuden säännösten ja perusperiaatteiden mukaisena pitää sitä, että veroviranomaisen menettelyssä tehtävän arvioinnin päätavoitteena on selvittää kaikki osapuolten välisen toimitusketjun osat ja että veroviranomainen arvioidessaan sitä, onko kyse oikeuksien väärinkäytöstä ja veronkierrosta, tukeutuu seikkoihin, jotka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan eivät voi olla perusteena arvonlisäveron vähennyksen epäämiselle eivätkä siitä seuraavalle arvonlisäveron palautusoikeuden epäämiselle.
- 30 Veroviranomainen ei ole maininnut, mitä säännöstä se katsoi osapuolten pyrkineen kiertämään. Tässä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttäminen ei itsessään ole veropetos silloinkaan, kun laskun antaja ei maksa veroa kokonaan. Tästä syystä on myös tarpeetonta tutkia, tiesikö kantaja tai olisiko sen pitänyt tietää tästä seikasta.
- 31 Koska veroviranomainen ei sen kysymyksen osalta, oliko toisen yrityksen osallistuminen liiketapahtumaan oikeutettua vai ei, tukeutunut mihinkään unionin tuomioistuin hyväksyttävänä pitämään objektiiviseen seikkaan, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että kyseinen viranomainen menetteli unionin oikeuden vastaisesti, kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate ja tehokkuusperiaate.
- 32 Tämä herättää epäilyjä siitä, onko vastaajan menettely unionin oikeuden säännösten mukaista, koska vastaaja jätti tutkimatta verovelvollisen tietoisuuden (eli sen, tiesikö verovelvollinen tai olisiko sen pitänyt tietää lainvastaisuudesta) ja koska tässä tapauksessa unionin sisäisestä hankinnasta kannettavalta arvonlisäverolta välttyminen merkitsee jo itsessään ja automaattisesti – ilman, että tarvitsisi osoittaa, että on noudatettu asianmukaista huolellisuutta – verosäännösten kiertämistä. Viimeksi mainitun seurauksena on arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen. Tämä tarkoittaa, että jos unionin tuomioistuimen 6.7.2006 annetussa tuomiossa Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446) määrittämiä subjektiivisia seikkoja (verovelvollinen tosiasiallinen tietoisuus tai tietoisuus, joka verovelvollisella on väistämättä ollut, jos se on noudattanut asianmukaista huolellisuutta) ei tutkita, arvonlisäverodirektiivin 168 ja 178 artiklassa ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistettu arvonlisäveron vähennysoikeus menettää sisältönsä.