

Asia C-643/20

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan nojalla esitetyn
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

30.11.2020.

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Veszprémi Törvényszék (Unkari)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

23.11.2020

Valittaja:

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyonkezelő Kft.

Vastapuoli:

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

Pääasian kohde

Valitus veroasiassa annetusta hallintoviranomaisen päätöksestä.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Asiassa on kyse ensisijaisesti direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 ja 2 kohdan tulkinnasta näitä kysymyksiä koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön sekä tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteiden kannalta ja tarkemmin siitä, miten jäsenvaltiot voivat määrittää ajankohdan, josta alkaen lopullisesti perintäkelvottomaksi tulleeseen saatavaan liittyvän arvonlisäveron palautusvaatimuksen vanhentumisaika alkaa kulua.

Toiseksi asiassa on kyse direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 ja 2 kohdan sekä 273 artiklan tulkinnasta mainitun oikeuskäytännön sekä tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteen sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta ja tarkemmin sen ratkaisemisesta, onko mainitun oikeuskäytännön ja periaatteiden

vastaiseksi katsottava jäsenvaltion lainkäyttöviranomaisten käytäntö, jonka mukaan i) lopullisesti perintäkelvottomaksi tulleeseen saatavaan liittyvän arvonlisäveron palauttamisen edellytykseksi on asetettu se, että verovelvollinen on ryhtynyt perintätoimiin, ii) kun kyse on palvelun vastaanottajan maksulaiminlyönnistä, palveluja tarjoavan yhtiön on välittömästi lopetettava palvelun suorittaminen uhalla, että lopullisesti perintäkelvottomaksi tulleisiin saataviin liittyvää arvonlisäveroa ei voida saada palautetuksi.

Kolmanneksi asiassa on kyse direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 ja 2 kohdan ja 273 artiklan sekä perusoikeuskirjan 15–17 artiklan tulkinnasta edellä mainitun oikeuskäytännön ja kyseisten unionin oikeusperiaatteiden valossa eli sen selvittämisestä, ovatko kyseinen oikeuskäytäntö ja nämä periaatteet esteenä tällaisille edellytyksille, jotka lainkäyttöviranomaiset ovat vahvistaneet asiassa *Porr Építési Kft.* (C-292/19, ei julkaistu, EU:C:2019:901) annetun unionin tuomioistuimen määräyksen johdosta ilman minkäänlaista lainsäädännöllistä perustaa ja joista verovelvolliset eivät ole olleet tietoisia.

Oikeudellinen perusta: SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 90 artiklan 1 ja 2 kohtaa (etenkin kun otetaan huomioon 23.11.2017 annettu tuomio *Di Maura* (C-246/16) ja 29.1.2020 annettu määräys *Porr Építési Kft.* (C-292/19) sekä unionin oikeuden tehokkuusperiaatetta ja vastaavuusperiaatetta tulkittava siten, että jäsenvaltiot eivät voi vahvistaa lopullisesti perintäkelvottomia saatavia koskevan arvonlisäveron palauttamista koskevaa vanhentumisaikaa alkavaksi ennen päivää, jolloin saatava, jonka perusteella arvonlisävero palautetaan, on todettu perintäkelvottomaksi?

2) Onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 ja 2 kohtaa sekä 273 artiklaa (etenkin kun otetaan huomioon 23.11.2017 annettu tuomio *Di Maura* ja 29.1.2020 annettu määräys *Porr Építési Kft.*) ja unionin oikeuden tehokkuusperiaatetta, vastaavuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että näiden säännösten ja periaatteiden vastaiseksi on katsottava jäsenvaltion lainkäyttäjän käytäntö, jonka mukaan, kun kyse on lopullisesti perintäkelvottomiksi tulleita saatavia koskevan arvonlisäveron palauttamisesta, jäsenvaltion lainkäyttäjä edellyttää arvonlisäveron palauttamiselta, että verovelvollisten on sen lisäksi, että niiden on valvottava kyseinen saatava maksukyvyttömyysmenettelyssä, ryhdyttävä muihin perintätoimenpiteisiin saadakseen saatavansa perityksi?

3) Onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 ja 2 kohtaa sekä 273 artiklaa (etenkin kun otetaan huomioon 23.11.2017 annettu tuomio *Di Maura* ja 29.1.2020 annettu määräys *Porr Építési Kft.*) ja unionin oikeuden tehokkuusperiaatetta, vastaavuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden

periaatetta tulkittava siten, että näiden säännösten ja periaatteiden vastaiseksi on katsottava jäsenvaltion lainkäyttäjän käytäntö, jonka mukaan maksulainlyöntitilanteessa palveluja suorittavan yhtiön on välittömästi lopetettava palvelun suorittaminen, sillä mikäli se ei toimi näin vaan jatkaa kyseessä olevan palvelun suorittamista, lopullisesti perintäkelvottomiksi tulleita saatavia koskevaa arvonlisäveroa ei voitaisi vaatia palautettavaksi huolimatta siitä, että perintäkelvottomuus on ilmennyt myöhemmin?

4) Onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 ja 2 kohtaa sekä 273 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 15–17 artiklaa (etenkin kun otetaan huomioon 23.11.2017 annettu tuomio Di Maura ja 29.1.2020 annettu määräys Porr Építési Kft.) sekä unionin oikeuden tehokkuusperiaatetta, vastaavuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että näiden säännösten, määräysten ja periaatteiden vastaista on se, että lainkäyttäjät on asettanut toisessa, kolmannessa ja neljännessä kysymyksessä kuvatut edellytykset mihinkään oikeussääntöön tukeutumatta asiassa Porr Építési Kft. annetun määräyksen johdosta ja se etteivät nämä edellytykset olleet verovelvollisille täysin selviä ennen saatavien tuloa lopullisesti perintäkelvottomiksi?

Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa on viitattu

- Euroopan unionin perusoikeuskirjan (EUVL 2012, C 326, s. 391) 15–17 artikla
- Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 90 artiklan 1 ja 2 kohta ja 273 artikla.
- Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö (erityisesti seuraavat ratkaisut): tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); määräys 24.10.2019, Porr Építési Kft. (C-292/19, ei julkaistu, EU:C:2019:901) tuomio 21.6.2020, SCT (C-146/19, EU:C:2020:464) tuomio 5.6.2014, Kone ym. (C-557/12, EU:C:2014:1317); tuomio 15.5.2014, Álmos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); tuomio 15.10.2020, E. sp. z o.o. sp. k. (C-335/19, EU:C:2020:829) tuomio 28.3.2019, Cogeco Communications (C-637/17, EU:C:2019:263); ja
- Unionin tuomioistuimessa vireillä oleva asia C-507/20, FGSZ

Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa on viitattu

- Verotusjärjestelmästä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény; jäljempänä vanha verotuslaki) 4 §:n 3 momentin b kohta, 164 §:n 1, 2, 2a ja 3 momentti

- Verotusmenettelystä vuonna 2017 annetun lain nro CL (az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény; jäljempänä verotuslaki) 1 §:n 6 momentti, 3 momentin b kohta, 65 §:n 1 momentin b kohta, 196 §:n 1–6 kohta, 202 §:n 1–2 kohta, 209 §:n 1 momentti, 271 §:n 2 ja 7 momentti
- Verohallinnon organisaatiosta vuonna 2017 annettu laki nro CLI (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény; jäljempänä verohallintolaki) 137 §, 139 §:n 1 ja 2 momentti
- Yleisestä liikevaihtoon kohdistuvasta verosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; jäljempänä liikevaihtoverolaki) 55 §:n 1 ja 2 momentti, 56 §, 58 §:n 1 momentti ja 77 §:n 1–10 momentti
- Veroviranomaisessa toimitettavaa menettelyä koskevista yksityiskohtaisista säännöksistä 28.12.2017 annetun valtioneuvoston asetuksen 465/2017 (az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28) Korm. Rendelet, jäljempänä verotusmenettelystä annettu asetus) 78 §:n 1 momentti
- Yhteisö- ja osinkoverosta vuonna 1996 annetun lain nro LXXXI (a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény, jäljempänä yhteisöverolaki) 4 §:n 23 kohta;
- Kirjanpidosta vuonna 2000 annetun lain nro C (a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) 3 §:n 4 momentin 10 kohta

Yhteenveto asian tosiseikoista ja pääasiassa toimitetusta menettelystä

- 1 Valittaja on liikevaihtoverovelvollisryhmän jäsen ja edustaja. Energott-ryhmä on merkittävä Unkarissa yleisölle julkisia palveluja (juomavesi, lämmin vesi, sähköenergia, kaukolämpö, viemärinti, kunnallistekniikka) tarjoava energia-alan toimija. Ryhmään kuuluu muiden yhtiöiden lisäksi yhteisöverolain 4 §:n 23 kohdassa tarkoitetuksi sidosyriyukseksi katsottava D-ÉG Zrt. -niminen toimija.
- 2 Huomattava osa valittajan liikekumppaneista on suoraan tai välillisesti paikallisten julkisyhteisöjen omistamia yhtiöitä, joille Energott-ryhmä tarjoaa lakisääteisiä palveluja, joiden suorittamista se ei maksulaiminlyöntitilanteessa voi lopettaa. Valittajana oleva liikevaihtoverovelvollisten ryhmä laati suorittamistaan palveluista vuoden 2007 huhtikuun ja vuoden 2016 joulukuun väliseltä ajanjaksolta laskut seitsemälle velalliselle, joilla oli voimassa oleva verotunniste, joita ei ollut asetettu konkurssiin eikä haettu eikä määrätty selvitystilaan kyseisellä kaudella.
- 3 Velalliset eivät maksaneet laskuja, kahden niistä ilmoitettiin lopettaneen tällä välin toimintansa, yksi niistä oli purettu ja kolme muuta velallista, Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft. ja Székesfehérvári Fűtőerőmű sekä D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt. oli haettu selvitystilaan. Mainittujen kolmen

jälkimmäisen yhtiön velat oli valvottu näissä maksukyvyttömyysmenettelyissä, mutta varojen puuttuessa huomattava osa niistä jäi vaille suoritusta tai niistä saatiin vain vähäinen suoritus ja ne tulivat näin lopullisesti perintäkelvottomiksi.

- 4 Valittaja tilitti ja ilmoitti palvelujen suorittamista osoittavien laskujen maksupäivän mukaiselta verokaudelta maksettavan veron veroviranomaiselle, jonka hallussa tehdyt ilmoitukset ovat.
- 5 Valittaja haki 31.1.2019 verotuslain 196 §:n nojalla Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatóságilta (valtion vero- ja tulliviranomaista Fejérin maakunnassa edustava viranomainen, jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) perintäkelvottomiksi tulleita saatavia koskevista laskuista ilmenevän, yhteensä 76 565 379 HUF:in suuruisen aikaisemmin tilittämänsä liikevaihtoveron palauttamista sille kertyneine korkoineen. Se perusti vaatimuksensa asiassa C-246/16, Di Maura (C-246/16) ja asiassa Porr Építési Kft. (C-292/19) annettuihin unionin tuomioistuimen ratkaisuihin. Lisäksi se vaati koron vahvistamista viran puolesta vaatimuksen kohteena olevalle liikevaihtoverolle siltä osin kuin palautettavan määrän oli katsottava erääntyneen ennen kuin se tosiasiallisesti suoritettaisiin.
- 6 Ensimmäisen asteen veroviranomainen hyväksyi 13.2.2020 tekemällään päätöksellä vaatimuksen osittain. Päätöksensä perusteluissa se totesi, että viiden vuoden mittainen vanhentumisaika oli päättynyt 31.12.2018.
- 7 Päätöksen perustelujen mukaan vanhentumiseen oli sovellettava voimassa olevia verotuslain säännöksiä vanhentumisajan alkamisajankohtana. Oikeus arvonlisäveron määrittämiseen alkaa vanheta laskujen eräpäivien mukaisesti veroilmoituksen tekopäivästä (tai sen tekemiselle asetetusta määräpäivästä) tai oikaisuilmoituksen tekopäivästä tai siinä tapauksessa, että kyse on verovelvollisen hyväksi koituvasta verosaatavasta, päivästä, jona oikaisu on tehtävä.
- 8 Ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksessä tarkastellut laskut erääntyivät maksettavaksi vuoden 2007 huhtikuun ja vuoden 2013 marraskuun välisellä ajanjaksolla, minkä vuoksi viimeisimpänä erääntyvän laskun (kuukausittain tehtävän) liikevaihtoveroilmoituksen määräpäivä oli myös joulukuussa 2013 ja vanhentumisajan päättymispäivä 31.12.2018. Verovelvollinen ei tehnyt näitä laskuja koskevista ilmoituksistaan velvoitteiden laiminlyöntiin perustuvaa oikaisuvaatimusta, minkä vuoksi nämä eivät vaikuttaneet vanhentumisajan päättymispäivään. Palauttamista voidaan vaatia sellaisista määristä, joiden osalta oikeus veron määrittämiseen ei ollut vanhentunut 24.10.2019 eli asiassa Porr Építési Kft. annetun määräyksen julistamispäivään mennessä. Tällä perusteella ensimmäisen asteen veroviranomainen totesi päätöksensä liitteessä 73 208 755 HUF:n suuruisen liikevaihtoveron osalta, että oikeus veron määrittämiseen oli vanhentunut.
- 9 Ensimmäisen asteen veroviranomainen totesi eräästä 2 882 736 HUF:n suuruisen arvonlisäveron sisältävästä laskusta, ettei verovelvollinen ollut toiminut laskusta

ilmenevän summan perimiseksi oikeuksien tarkoituksenmukaista käyttöä koskevien vaatimusten mukaisesti, minkä vuoksi hakemus oli tämän summan osalta hylättävä.

- 10 Veroviranomainen otti tutkittavakseen ne laskut, joiden osalta oikeus veron määrittämiseen ei ollut vanhentunut, ja totesi, että niihin liittyvä liikevaihtovero oli tullut lopullisesti perintäkelvottomaksi. Verotuslain 1 §:än tukeutuen se totesi kuitenkin, ettei verovelvollinen ollut Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.:lle ja D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt.:lle lähettämiensä laskujen osalta osoittanut ryhtyneensä kaikkiin sellaisiin toimenpiteisiin, joihin sen voitiin odottaa ryhtyvän saatavien perimiseksi tai ulosottoon, mitä ei voitu pitää oikeuksien tarkoituksenmukaista käyttöä koskevien vaatimusten mukaisena, ja hylkäsi verovelvollisen hakemuksen 3 356 625 HUF:n suuruisen palautusvaatimuksen osalta.
- 11 Ensimmäisen asteen veroviranomainen totesi kuitenkin, että verovelvollisella oli oikeus palautukseen Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft.:lle laaditun laskun osalta ja myönsi sille 473 889 HUF:in suuruisen palautuksen.
- 12 Valittaja vaati tämän päätöksen oikaisua.
- 13 Toisen asteen veroviranomaisena asiassa toiminut pääasian vastapuoli pysytti ensimmäisessä asteessa tehdyn päätöksen.
- 14 Se totesi perusteluissaan, että asiassa Porr Építési Kft. annetun määräyksen mukaan jäsenvaltion on sallittava arvonlisäveron perusteen alentaminen, jos verovelvollinen kykenee osoittamaan, että saatava, joka hänellä on velalliseltaan, on tullut lopullisesti perintäkelvottomaksi.
- 15 Se totesi, että veron perustan alentaminen liittyi oikeudellisesti verovelvollisen velvollisuuteen maksaa vero ja että sitä on tarkasteltava oikeudellisesti samalla tavalla, minkä vuoksi budjettitukia koskevia säännöksiä ei voida soveltaa vanhentumisajan päätyttyä.
- 16 Lisäksi toisen asteen veroviranomainen viittasi verotusmenettelystä annetun valtioneuvoston asetuksen 78 §:n 1 momenttiin, jonka mukaan veroviranomainen voi suorittaa tarkastuksia veron määrittämistä koskevan oikeuden vanhentumisajan kuluessa. Vanhentumisen vuoksi tarkastusta ei enää ole mahdollista kohdistaa tilanteeseen, jossa oikeustoimi tehtiin, eikä perintäkelvottomaksi tulemiseen, maksukyvyttömyysmenettelyn taikka selvitystilän ajankohtaan.
- 17 Se katsoo, että palauttamisen edellytyksiä ei voida tutkia jaksolta, jolta vaatimus on vanhentunut, minkä vuoksi veroa ei voida lain mukaan palauttaa perustuipa se palautusvaatimus hakemukseen tai verovelvollisen tekemään oikaisuilmoitukseen. Toisen asteen veroviranomaisen mukaan verovelvollisen väite, jonka mukaan vanhentumisajan on katsottava alkavan päivästä, jona saatava tuli perintäkelvottomaksi, on tämän vuoksi katsottava perusteettomaksi.

18 On huomattava, että ensimmäisen asteen veroviranomainen ei soveltanut liikevaihtoverolain niitä säännöksiä, jotka tulivat voimaan 1.1.2020.

19 Toisen asteen veroviranomainen otti uudelleen tutkittavakseen laskut, joita vanhentuminen ei koskenut ja tarkasteli ensisijaisesti sitä, oliko verovelvollinen osoittanut, että saatava oli tullut lopullisesti perintäkelvottomaksi. Niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen oli kyennyt osoittamaan perintäkelvottomuuden muttei ollut ryhtynyt kaikkiin sellaisiin toimenpiteisiin, joita siltä voitiin odottaa, jotta sen liikekumppanit suorittaisivat maksuvelvoitteensa, taikka ei ollut maksun laiminlyöntitilanteessa päättänyt liikesuhdetta vaan luottanut perusteettomasti siihen, että velvoite suoritettaisiin, toisen asteen veroviranomainen katsoi, että ensimmäisen asteen veroviranomainen oli lain mukaisesti hylännyt valittajan palautusvaatimuksen. Tässä yhteydessä vastapuoli totesi, että niiden velvoitteiden laiminlyönnistä aiheutuvia kustannuksia, joihin verovelvollisen voidaan odottaa ryhtyvän, ei voida vyöryttää katettavaksi valtion varoista.

Toisen asteen veroviranomainen viittasi lisäksi siihen, että asiassa Porr Építési Kft. annettu määräys antaa verovelvolliselle mahdollisuuden vaatia suoraan veroviranomaiselta takaisin vailla laillista perustaa valtiolle maksetun liikevaihtoveron. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisen on kuitenkin saatava veron peruste alennetuksi jäsenvaltioiden vahvistamien edellytysten mukaisesti, eli unionin lainsäädännössä varataan jäsenvaltiolle valta harkintansa mukaan päättää siitä, millaiset edellytykset ja muotovaatimukset se vahvistaa veron perusteen alentamiselle. Jäsenvaltion veroviranomaiset voivat näin ollen tutkia, onko verovelvollinen tehnyt kaikkensa estääkseen sen, että saatava tulee lopullisesti perintäkelvottomaksi. Koska verovelvollinen on osoittautunut tämän osalta passiiviseksi, käsiteltävässä asiassa ei voida katsoa loukatun tehokkuusperiaatetta, suhteellisuusperiaatetta taikka verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

20 Toisen asteen veroviranomainen totesi valittajan kahdelle liikekumppanille osoittamista maksamattomista laskuista, ettei niissä ollut kyse julkisen palveluvelvoitteen suorittamisesta, minkä vuoksi valittajalla ei ollut lakisääteistä velvollisuutta palvelun suorittamiseen tai palvelusuoritusten jatkamiseen senkin jälkeen, kun liikekumppani oli jättänyt maksuvelvollisuutensa suorittamatta. Se korosti lisäksi sitä, että valittaja ei ollut kehottanut liikekumppaneitaan maksamaan laskuja siitä huolimatta, että tähän olisi ollut syytä siinäkin tapauksessa, että sillä olisi ollut lakisääteinen velvollisuus palvelun suorittamiseen.

21 Unkarin hallitus nimesi 4.6.2012 annetulla valtioneuvoston asetuksella 112/2012 (112/2012. (VI.4.) Korm. Rendelet) Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft:n strategisesti tärkeäksi talouden toimijaksi ja myönsi sille tilapäisesti välittömän vaikutuksen 29.6.2012 alkaen määräajan maksuvelvoitteidensa suorittamiseen. Verovelvollinen on omistanut mainitun yhtiön 23.2.2012 alkaen, minkä vuoksi sillä oli tiedot sen toiminnasta ja taloudellisesta tilanteesta. Lisäksi koska

velallinen oli ollut sen asiakas useita vuosia, valittaja oli täysin tietoinen siitä, että yhtiö jätti systemaattisesti maksamatta vastikkeen suoritetuista palveluista. Tästä syystä verovelvollinen olisi voinut olla jatkamatta palvelujen suorittamista, kun sillä ei enää ennen kyseisen määräajan vahvistamistakaan ollut minkäänlaista velvollisuutta niiden suorittamiseen.

- 22 Valittaja ei kuitenkaan ryhtynyt liikekumppaneidensa osalta ennen näiden selvitystilaan määramistä toimenpiteisiin, joiden avulla saatavien perintäkeltvottomuus olisi voinut välttää, minkä vuoksi ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätös hylätä hakemus oli katsottava lainmukaiseksi.
- 23 Valittaja on valittanut edellä kuvatuista päätöksistä, ja vaatinut, että ensimmäisen ja toisen asteen päätökset todetaan lainvastaisiksi ja kumotaan.

Asian osapuolten pääasialliset väitteet ja niiden perustelut

- 24 Valittaja väittää, että oikeus palautuksen saamiseen perustuu saatavan perintäkeltvottomaksi tulemiseen, minkä unionin tuomioistuimen asiassa *Porr Építési Kft.* antama määräys myös osoittaa, ja näin oikeuden vanhentumisajan on katsottava alkavan verotuslain 164 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä vahvistetun erityissäännöksen mukaisesti vasta sen vuoden viimeisestä päivästä (käsiteltävässä asiassa 31.12.2019), jona saatava tuli perintäkeltvottomaksi eikä velvoitteen suorittamiselle alun perin vahvistetusta päivästä.
- 25 Valittaja katsoo, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa yksiselitteisesti, että valittajan hakemuksen esittämishetkellä Unkari ei ollut saattanut arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan säännöksiä osaksi kansallista oikeutta, eli se oli toiminut lainvastaisesti, kun se oli näin sulkenut täysin pois mahdollisuuden alentaa veron perustetta jälkikäteen perintäkeltvottomaksi tulleisiin saataviin liittyvän liikevaihtoveron osalta, vaikka unionin tuomioistuin on katsonut, ettei arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeussäännöstä voida soveltaa perintäkeltvottomaksi tulleeseen saatavaan liittyvän arvonlisäveron osalta.
- 26 Valittaja lähtee liikkeelle siitä, ettei vanhentuminen ole voinut alkaa ennen kuin oikeus veron palautukseen on syntynyt, eli ennen kuin valittajalle on konkreettisesti syntynyt oikeus vaatia veron palauttamista.
- 27 Verotuslain käsitejärjestelmässä unionin oikeuteen perustuvaan oikeuteen saada vero palautetuksi, ja myös siis sen vanhentumiseen, on valittajan mukaan sovellettava budjettitukia koskevia säännöksiä.
- 28 Tätä tiukemmilla vaatimuksilla rikotaan valittajan näkemyksen mukaan unionin oikeuden suhteellisuusperiaatetta, veron neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta.

- 29 Valittajan näkemyksen mukaan hakemuksen tekohetkellä liikevaihtoverolain 77 § ei antanut mahdollisuutta maksettavan veron perusteen alentamiseen, koska tällaista säännöstä ei ollut Unkarin oikeudessa. Tämän johdosta se voi hakea maksamansa liikevaihtoveron palauttamista yksinomaan unionin oikeuden perusteella. Palautusvaatimus ei siis perustu liikevaihtoverolain säännöksiin vaan suoraan unionin lainsäädäntöön, tarkemmin sanottuna arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaan; menettelylliseltä kannalta kyse on siis erityismenettelystä, josta säädetään verotuslaissa (aiemmin voimassa olleen verotuslain 124/C § ja uuden verotuslain 196 §).
- 30 Valittaja on vastapuolen kanssa yhtä mieltä siitä, että verotuslain 196 §:ssä tarkoitettussa erityismenettelyssä ei sovelleta veronpalautusvaatimuksiin yleisesti sovellettavia vanhentumissäännöksiä eikä siis näin myöskään verotuslain 202 §:n 1 momentin toista virkettä, jonka mukaan vaatimuksen vanhentumisaika katsotaan alkavaksi kyseessä olevan oikeuden syntyhetkestä.
- 31 Valittaja katsoo, että loogisesti voidaan sulkea pois se, että sen oikeus vaatia arvonlisäveron palauttamista olisi syntynyt ennen kuin sen perustana oleva saatava on tullut perintäkelvottomaksi. Se ei siis ole riitauttanut vanhentumista sellaisenaan vaan sen, millä tavoin vastapuoli on ymmärtänyt sen vaikuttavan, minkä se katsoo olevan vastoin menettelysäännöksiä ja estävän unionin oikeuden tehokkaan vaikutuksen.
- 32 Valittaja esittää, että oikeuksien tarkoituksenmukaisen käytön periaatetta voitaisiin verotuslain sääntöjen mukaan loukata ainoastaan oikeustoimella, jolla pyritäisiin kiertämään verolain ja paikallisten julkisyhteisöjen antamia säännöksiä. Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole olemassa verosäännöksiä, joiden yhteiskunnallisia päämääriä valittaja olisi halunnut kiertää. Valittajan mukaan vastapuolen käyttöön ottamat edellytykset ovat mielivaltaisia ja täysin vailla lainsäädännöllistä perustaa.
- 33 Valittaja väittää, ettei sen voida missään tapauksessa katsoa syyllistyneen verosäännöksen kiertämiseen, päinvastoin: se on tilittänyt kyseessä olevien verolakien mukaisesti liikevaihtoveron sellaistenkin laskujen osalta, jotka on myöhemmin jätetty maksamatta.
- 34 Valittaja katsoo, että vastapuolen käytännölle, jonka mukaisesti se tutkii palautusvaatimuksen sellaisten edellytysten täyttymisen, jotka eivät perustu verotuslain yleisiin säännöksiin eivätkä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, ei ole perusteita.
- 35 Valittajan mukaan tutkittaessa palautusvaatimusta kyseessä olevien laskujen osalta asiakysymyksen tarkastelu voi perustua yksinomaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja palautusvaatimuksia koskeviin verotuslain yleisiin säännöksiin eikä liikevaihtoverolain 1.1.2020 voimaan tulleisiin säännöksiin.

- 36 Valittaja viittaa unionin tuomioistuimen asiassa SCT antamaan tuomioon, jonka mukaan se on nyt esillä olevassa asiassa tehnyt enemmän kuin mitä siltä voidaan unionin tuomioistuimen mukaan edellyttää saatavan perimiseksi, koska se on valvonut saatavan selvitysmenettelyssä, vaikkei se saanutkaan niistä täyttä suoritusta (vaan vain vähäisen suorituksen).
- 37 Vastapuoli on vastineessaan vaatinut valituksen hylkäämistä ja pysyttänyt riitautetun päätöksensä perusteluissa tehdyt oikeudelliset päätelmät.
- 38 Vastapuoli korostaa, että velvoitteen eräpäivästä laskettu viiden vuoden mittainen yleinen vanhentumisaika alkaa ajankohdasta, joka on asianosaisten tiedossa, joka on vahvistettu etukäteen ja jolla kannustetaan sopimuksen mukaiseen suoritukseen ja saatavan perimistöimiin ja jonka päättymisen jälkeiset tapahtumat eivät vaikuta verovelvollisuuden verovelvollisen vahingoksi tai sen eduksi.
- 39 Valittajan esityksen mukaisesti vastapuolena oleva veroviranomainen tutkii menettelyssä oikeuksien tarkoituksenmukaista käyttöä koskevan vaatimuksen vain siltä osin kuin se palvelee arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan tarkoitusta. Liikevaihtoveron osalta asianmukainen veronkanto edellyttää, että verovelvollinen, joka toimii veron kantajana, ryhtyy ajoissa tarvittaviin toimenpiteisiin veron kantamiseksi ja verotulojen menettämiskaavan ehkäisemiseksi.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista

- 40 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan asianosaisten välistä oikeusriitaa ei voida ratkaista ilman unionin oikeuden ja tarkemmin ottaen arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 ja 2 kohdan tulkintaa.
- 41 Valittajan palautusvaatimus on perustettu arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaan eli unionin oikeussääntöön, jota Unkarin lainsäätäjät ei ole saattanut asianmukaisesti osaksi Unkarin oikeusjärjestystä. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklasta ja unionin tuomioistuimen sitä koskevasta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että Unkarin lainsäätäjän olisi pitänyt säätää mahdollisuudesta saada perintävelvottomiksi tulleisiin saataviin liittyvä arvonlisävero palautetuksi.
- 42 Valittaja on myös tuonut esiin tarpeen ryhtyä ennakkoratkaisumenettelyyn ja vedonnut tässä yhteydessä tehokkuusperiaatteeseen, jonka vastaista on valittajan mukaan se, että verohallinto katsoo, että oikeus veron palauttamiseen vanhentuu ennen kuin oikeus vaatimuksen esittämiseen syntyy.
- 43 Vastaavuusperiaatteella on valittajan mukaan myös merkitystä käsiteltävässä asiassa, koska kansalliset veroviranomaiset ovat ottaneet käyttöön unionin oikeussääntöihin perustuvien palautusvaatimusten osalta ankarampia vaatimuksia kuin muiden veronpalautusvaatimusten osalta.

- 44 Valittaja on painottanut myös sitä, että vanhentumista koskeviin kysymyksiin vastaaminen on tarpeen muttei sellaisenaan riittävää, koska valittajan vaatimus hylättiin vastapuolen päätöksellä osittain viittaamalla oikeuksien tarkoituksenmukaista käyttämistä koskeviin lisävaatimuksiin.
- 45 Unionin tuomioistuin on lukuisissa tuomioissaan todennut, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklalla on välitön oikeusvaikutus, eli yksityiset voivat vapaasti vedota siihen kansallisissa tuomioistuimissa oikeuksiensa turvaamiseksi.
- 46 Käsiteltävässä asiassa esitetyllä kysymyksellä ei siis tähdätä siihen, että unionin tuomioistuin tulkitsee vanhentumista koskevia unkarilaisia oikeussääntöjä vaan siihen, että se tulkitsee arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa kahden unionin oikeusperiaatteen, i) tehokkuusperiaatteen ja ii) vastaavuusperiaatteen kannalta. Unionin tuomioistuimella ei vielä ole ollut tilaisuutta tutkia kansallisen vanhentumisjärjestelmä ja unionin oikeuteen perustuvien oikeuksien välistä suhdetta perintäkelvottomaksi tulleiden saatavien osalta, vaikka se onkin lausunut muista unionin oikeudessa turvatuista oikeuksista.
- 47 Nyt käsiteltävässä asiassa nousee esiin kysymys siitä, unkarilaisen vanhentumisinstituution perusteella valittajalta evättävä arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaan perusteella tehtävä jälkikäteinen arvonlisäveron perusteen alentaminen ja viimekädessä verosaatava sillä perusteella, että veroviranomaisen omaksuman käytännön mukaan vanhentumisaika alkaa hetkellä, jolloin verovelvollisen ei vielä ole edes mahdollista ennakoida saataviensa perintäkelvottomuutta ja siihen perustuvaa oikeutta palautukseen. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltävänä olevan riita-asian ratkaisu edellyttää sen selvittämistä, voidaanko jäsenvaltion veroviranomaisen käytännöllä kansallisen lainsäädännön puuttuessa vahvistaa jälkikäteen muodollisia vaatimuksia, joiden täyttymistä edellytetään oikeudelta vaatia arvonlisäveron perusteen alentamista, eli vahvistaa joukko vaatimuksia, joiden täytyessä oikeus myönnetään.
- 48 Valittajan mukaan tätä kysymystä ei ole tätä ennen tarkasteltu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Unionin tuomioistuimessa parhaillaan vireillä olevassa asiassa FGSZ on kyse perustavanlaatuisista oikeusperiaatteista, kuten suhteellisuusperiaatteesta, verotuksen neutraalisuuden periaatteesta ja tehokkuusperiaatteesta, mutta siinä on kyse erityyppisistä tosiseikoista, koska siinä ei tarkastella edellytyksiä, jotka liittyvät vaatimukseen oikeuksien tarkoituksenmukaisesta käyttämisestä, minkä vuoksi siinä ei myöskään ole kyse vastaavuusperiaatteesta.