

**Asia C-262/24**

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

**Jättämispäivä:**

12.4.2024

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Fővárosi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

29.2.2024

**Kantaja:**

Pegazus Busz Fuvarozó Kft.

**Vastaaja:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága  
(kansallisen vero- ja tullihallinnon valituslautakunta, Unkari)

---

**Pääasian kohde**

Alihankkijoiden lähettämiin laskuihin merkityn arvonlisäveron vähennysoikeuden epäamisestä tehtyjen hallinnollisten päätösten riitauttaminen.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

Arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamisen edellytykset.

Menettely, jota alemman oikeusasteen tuomioistuimen on noudatettava ratkaistessaan asiaa tilanteessa, jossa kansalliselta ylemmän oikeusasteen tuomioistuimelta saadut ohjeet ovat ristiriidassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa.

Oikeudellinen perusta: SEUT 267 artikla.

## Ennakkoratkaisukysymykset

1. Voidaanko arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan, 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklassa taatun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden, tarkasteltuina yhdessä suhteellisuusperiaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, mukaisena pitää sellaista verohallinnon käytäntöä, jonka mukaan

a) siitä huolimatta, että laskusta ilmenevän liiketoimen katsotaan toteutuneen, verovelvolliselta evätään oikeus vähennykseen sillä perusteella, että kaikista asian kannalta merkityksellisistä olosuhteista – kuten alihankkijoiden osallistumisesta toimitusketjuun, asiassa esiin tulleista henkilökohtaisista, organisatorisista ja omistusyhteyksistä, henkilön, joka on asiakkaan ja kantajan välisessä pääsopimuksessa nimetty vastaamaan päivittäisestä yhteydenpidosta asiakkaaseen, menettelystä suhteessa työntekijöihin ja siitä, että työntekijöiden työehdot ovat pysyneet muuttumattomina alihankkijoiden vaihtuessa – voidaan päätellä, että kantajan käyttäytyminen on oikeuksien lainmukaista käyttöä koskevien vaatimusten vastaista, mistä syystä katsotaan, että liiketoiminta on keinotekoista ja että sen ainoana tarkoituksena on hankkia arvonlisäverolainsäädännön tarkoituksen vastaista veroetua, vaikka riidanalaiset olosuhteet johtuvat väistämättä yksityisoikeudellisesta sopimusvapaudesta ja sopimukseen sovellettavasta siviili-, työ- ja verolainsäädännöstä eikä niillä ole syy-yhteyttä verovelvollisella olevaan arvonlisäveron vähennysoikeuteen;

b) veronkiertona pidetään tilannetta, jossa laskun antaja ei pysty ajoissa maksamaan ilmoitettuja veroja ja työnantajamaksuja, vaikka verohallinto antaa sille mahdollisuuden maksaa ne erissä tilanteen korjaamiseksi ja lopulta perii velan alihankkijaa vastaan käynnistämässään pakkotäytäntöönpanomenettelyssä niin, ettei veronsaajalle aiheudu minkäänlaista vahinkoa, vai onko niin, että ainoastaan veronalaisten tulojen salaamista verohallinnolta eli veron ilmoittamatta ja maksamatta jättämisestä voidaan pitää petollisena menettelynä;

c) verohallinto jättää verosalaisuuden nojalla ilmaisematta verovelvolliselle menettelyn aikana, mistä oletettavasti veronkiertoa merkitsevää käyttäytymisestä – eli minkä luonteisesta verojen ja työnantajamaksujen maksuvelvollisuuden laiminlyönnistä – on kyse eikä siten yksilöi alihankkijaa, jota maksuvelvollisuuden laiminlyönti nimenomaisesti koskee, kuten ei myöskään veron (tai työnantajamaksun) lajia eikä laiminlyönnin laajuutta ja kestoja, vaan se viittaa niihin ainoastaan yleisesti;

d) verohallinto paitsi asettaa vähennysoikeuden käyttämisen edellytykseksi ja pelkästään verovelvollisen ja alihankkijan välisten henkilökohtaisten ja organisatoristen yhteyksien perusteella verovelvolliselle (alihankkijan verovelkaa koskevan) selvitysvelvollisuuden, joka ei sille kuulu ja johon sillä ei ole edes oikeutta, myös olettaa yksinomaan tämän seikan perusteella, että verovelvollinen on tietoinen alihankkijan verovelasta, tutkimatta aineellisesti verovelvollisen

tietoisuutta koskevaa kysymystä ja sitä, voidaanko tämä tietoisuus saada (verosalaisuuden kannalta) laillisella, fyysisellä ja johdonmukaisella tavalla. Onko sillä, että yksityisten välille on syntynyt henkilökohtaisia ja organisatorisia yhteyksiä, merkitystä arvioitaessa, voidaanko tämä tietoisuus katsoa toteen näytetyksi;

e) verohallinto määrittää, kumpi työnantajista on se, jonka kanssa työntekijä on työsuhteessa, tutkimatta tyhjentävästi työsuhteen oikeudellista perustaa, sillä se ei tätä määrittäessään tukeudu työ sopimukseen, jolla työsuhde on luotu, eikä työsuhteet rekisteröineen henkilön henkilöllisyyteen eikä myöskään työnantajien ja työntekijöiden yhtäpitäviin lausuntoihin, jotka tukevat asiakirjatodisteita, vaan kahden (nytemmin vain yhden) työntekijän päinvastaisiin lausuntoihin, olosuhteisiin, joissa työsuhteet aikaisempiin alihankkijoihin luotiin, työehtojen samankaltaisuuksiin sekä ensimmäisen työnantajan johtajan, joka on samalla pääsopimuksessa nimetty yhteyshenkilö, menettelyyn;

f) verohallinto soveltaa aikaisemmilta ajanjaksoilta tekemiään päätelmiä sellaisinaan myöhempisiin ajanjaksoihin ottamatta huomioon kunakin ajanjaksona merkityksellisissä tosiseikoissa tapahtuneita muutoksia ja erityisesti henkilökohtaisten ja organisatoristen yhteyksien häviämistä eikä näistä tosiseikkojen muutoksista huolimatta tutki vaikutusta, joka näillä muutoksilla on kyseisenä ajanjaksona ollut verohallinnon arviointiin oikeuksien väärinkäytön olemassaolosta, liiketoiminnan keinotekoisuudesta, petollisen menettelyn olemassaolosta tai siitä, onko verovelvollinen ollut tietoinen näistä seikoista?

2. Kun otetaan huomioon edelliseen kysymykseen annettava vastaus, onko edellä mainittujen arvonlisäverodirektiivin artiklojen ja erityisesti oikeusvarmuuden periaatteen vastaisena pidettävä sellaista oikeuskäytännössä annettua periaatteellista lausumaa, jonka mukaan silloin, kun voidaan osoittaa, että kantajan ja laskujen antajien välillä on henkilökohtainen yhteys, joka voi vaikuttaa myös laskutetun liiketoimen toteutumiseen, voidaan todeta, että verovelvollinen on ollut tietoinen veron maksamatta jättämisen seurauksena tapahtuneesta veronkierrosta, tarvitsematta lisäksi tutkia verovelvollisen tietoisuutta koskevaa kysymystä?

3. Onko edellä esitetty verohallinnon menettely kokonaisuutena tarkastellen sen kyseiselle hallinnolle asetetun velvollisuuden mukainen, jonka mukaan sen on osoitettava oikeudellisesti riittävällä tavalla ne objektiiviset seikat, joihin arvonlisäveron vähennys liittyy, vai onko kyseistä menettelyä pidettävä oletamiin ja olettamuksiin perustuvana arviointina, kun otetaan huomioon myös unionin tuomioistuimen vahvistama periaate, jonka mukaan todistelua koskevilla kansallisen oikeuden säännöillä ei saada rajoittaa unionin oikeuden tehokkuutta?

4. Onko SEUT 267 artiklan, unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteen ja perusoikeuskirjan 47 artiklassa taatun tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden ja oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden vastaisena pidettävä

– sitä, että asiaa viimeisenä oikeusasteena käsittelevä kansallinen tuomioistuin, joka toteaa, että asioiden tosiseikat eroavat toisistaan, ei sovelle unionin tuomioistuimen tuomiota, koska se katsoo, että asia, jossa kyseinen tuomio annettiin, koski tavaroiden luovutusta, kun taas sen käsiteltävänä oleva asia koskee palvelujen suoritusta, tai koska se katsoo, että objektiivinen seikka, johon sen käsiteltävänä olevassa asiassa vedotaan, on vain yksi kyseisessä unionin tuomioistuimen tuomiossa tarkastelluista objektiivisista seikoista ja että sen vuoksi enintään osaa tästä tuomiosta voidaan pitää merkityksellisenä käsiteltävän asian kannalta;

– sitä, että asiaa viimeisenä oikeusasteena käsittelevä kansallinen tuomioistuin poikkeaa kassaatiomenettelyssä kyseisestä ennakkoratkaisumenettelyn päätteeksi annetusta unionin tuomioistuimen tuomiosta ja antaa päinvastaisen ratkaisun aloittamatta itse ennakkoratkaisumenettelyä huolimatta niistä unionin oikeuden tulkintaan liittyvistä ristiriidoista, joita sen ratkaisussa tuodaan esiin?

5. Kun otetaan huomioon tarve kunnioittaa edellisessä kohdassa mainittuja oikeuksia ja periaatteita ja velvollisuus jättää soveltamatta unionin oikeuden vastaista kansallista oikeutta, voiko jäsenvaltion tuomioistuin, jonka viimeisen oikeusasteen tuomioistuin määrää käsittelemään asian uudelleen, poiketa tässä uudessa menettelyssä viimeisen oikeusasteen tuomioistuimen sille – unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua pyytämättä – antamista ohjeista, jos se katsoo, että nämä ohjeet ovat unionin oikeuden vastaisia tai jos unionin tuomioistuin on asian uudelleen käsiteltäväksi palauttamisen jälkeen antanut samasta oikeuskysymyksestä ja asiassa, jonka tosiseikat ovat samankaltaiset kuin käsiteltävän asian tosiseikat, ratkaisun, joka on ristiriidassa sen oikeudellisen tulkinnan kanssa, johon velvollisuus käsitellä asia uudelleen perustuu, vai onko asiaa viimeisenä oikeusasteena käsitelleen kansallisen tuomioistuimen asettamasta velvoitteesta mahdollista poiketa ja unionin tuomioistuimen myöhempää tuomiota mahdollista noudattaa vain, jos tuomioistuin, johon asia on palautettu uudelleen käsiteltäväksi, esittää tässä uudessa menettelyssä ennakkoratkaisupyyntönsä unionin tuomioistuimelle?

### **Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan**

Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artikla

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 9 artikla, 167 artikla, 168 artiklan a alakohta, 178 artiklan a alakohta, 220 ja 226 artikla

Tuomio Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) ja tuomio Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950) sekä määräys Vikingo Fövállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), määräys Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674) ja määräys A.T.S. 2003 (C-289/22, EU:C:2023:26).

### **Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan**

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

Menettelystä hallintotuomioistuimissa vuonna 2017 annettu laki nro I (a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény), 110 § ja 115 §:n 2 momentti.

### **Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa**

- 1 Pegazus Busz Kft. (jäljempänä kantaja) teki Bombardier Transportation Hungary Kft:n (jäljempänä asiakas) kanssa maanteiden henkilöliikennepalvelujen tarjoamista koskevan sopimuksen 1.9.2012 ja 30.6.2016 väliseksi ajaksi. Kantaja käytti näiden palvelujen tarjoamiseen peräkkäisinä ajanjaksoina eri alihankkijoita, jotka olivat Pegazus Travel Kft., Zoccoli Építőipari Kft., Déda Szerviz Kft. ja HEPA Busz Kft. Kuljetustyötä tekevä henkilöstö pysyi kuitenkin samana koko sopimuksen voimassaolon ajan.
- 2 Pääasia koskee vuoden 2015 toista, kolmatta ja neljättä neljänestä, joiden aikana kantajan alihankkijana oli Déda Szerviz Kft. Kyseisten kahden yrityksen omistajien ja johtajien välillä oli ollut perhe- ja ystävyysuhteita, jotka olivat kuitenkin jo lakanneet pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona. Näillä yrityksillä oli myös sivuliikkeitä samassa osoitteessa. Kantajalla oli samankaltaisia suhteita myös joihinkin muihin alihankkijoihin.
- 3 Déda Szerviz Kft. oli jäänyt merkittävästi jälkeen sille työnantajana kuuluvien maksujen suorittamisessa. Tilanteen korjaamiseksi se pyysi saada suorittaa ne erissä, ja verohallinto hyväksyi tämän pyynnön. Koska maksamattomalle korolle laskettiin korkoa, velka ei kuitenkaan lakannut kasvamasta, ja kun yritys ei enää kyennyt suoriutumaan maksuista, verohallinto myi sen linja-autot julkisessa huutokaupassa ja peruutti sen verotunnisteen. Kantajan oli tällöin pakko turvautua toiseen alihankkijaan.
- 4 Kantajalle tekemänsä verotarkastuksen jälkeen ensimmäisen asteen veroviranomainen antoi kaksi päätöstä, joissa se totesi, että edellä mainittuina verokausina maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen seurauksena oli syntynyt verovelka. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon valituslautakunta, Unkari; jäljempänä vastaaja), joka käsitteli asian toisen asteen veroviranomaisena, pysytti nämä päätökset.

- 5 Vastaaja väitti, että kantajan ja sen alihankkijoiden välisillä sopimussuhteilla ei ollut todellista taloudellista sisältöä ja että niitä käytettiin yhtäältä siksi, että kantaja välttyisi velvollisuudelta maksaa työnantajamaksuja työntekijöistä, ja toisaalta siksi, että kantajan verovelkaa voitaisiin pitkällä aikavälillä vähentää merkittävästi alihankkijoiden laatimien laskujen avulla. Koska kantajalla oli henkilökohtaisia ja organisatorisia yhteyksiä alihankkijoihin, se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se oli osallisena veronkierto-operaatioihin. Näiden laskujen perusteella tehtyä arvonlisäveron vähennystä ei siten voitu hyväksyä.
- 6 Kantaja nosti näistä päätöksistä kanteen ennakkoratkaisua pyytävässä tuomioistuimessa. Tuomioissaan kyseinen tuomioistuin muutti vastaajan päätöksiä ja mitätöi kantajan maksettavaksi määrätyn verovelan, veroseuraamuksen ja viivästyskoron. Tuomion perusteluissa viitattiin tuomioon Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) ja määräykseen Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674). Siinä todettiin erityisesti, että se, että laskut laatinut alihankkija on jättänyt arvonlisäveron tai työnantajamaksut maksamatta tai on maksanut ne vain osittain, ei itsessään voi johtaa arvonlisäveron vähennyksen epäämiseen, kuten ei myöskään se, että vastaaja katsoo, ettei alihankkijan käyttäminen ollut taloudellisesti järkevää tai että verovelvollisen ja laskun antajan välillä on organisatorinen tai henkilökohtainen yhteys.
- 7 Kúria (ylin tuomioistuin, Unkari), joka tutki kassaatiovalituksen, kumosi ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen tuomion ja määräsi sen tutkimaan asian uudelleen. Se katsoi yhtäältä, että kaikista asian olosuhteista ja asiassa esiin tuoduista henkilökohtaisista, organisatorisista ja omistusyhteyksistä voitiin päätellä, että laskut olivat fiktiivisiä, ja toisaalta, että tositteet laatimalla alihankkijat mahdollistivat sen, että kantaja saattoi jatkaa toimintaansa maksamatta veroja ja työnantajamaksuja, mutta silti vähentää arvonlisäveron. Tätä toteamusta tukee se, että kyseisistä palveluista vastanneet työntekijät olivat samat koko asiakkaan kanssa tehdyn sopimuksen voimassaolon ajan eivätkä heidän työsuhteensa muuttuneet koko aikana. Heidän tehtävänsä ja palkkansa olivat samat riippumatta siitä, mille alihankkijalle he kulloinkin työskentelivät. Näin ollen kyseisten sopimusten tarkoituksena ei ollut tulojen hankkiminen markkinoilta vaan laittoman veroedun hankkiminen. Edellä mainittujen yhteyksien takia kantajan olisi pitänyt tietää alihankkijoiden toiminnasta, niiden taloudellisesta tilanteesta ja niiden halukkuudesta maksaa veroja ja työnantajamaksuja.
- 8 Näin ollen Kúria ohjeisti ennakkoratkaisua pyytävää tuomioistuinta ottamaan uutta tuomiota antaessaan huomioon edellä esitetyt päätelmät sekä muissa samankaltaisissa, aikaisempina verokausina samojen tosiseikkojen perusteella tehdyistä verohallinnon päätöksistä annetuissa Kúrian tuomioissa tehdyt päätelmät. Nämä ohjeet sitovat alemmanasteista tuomioistuinta hallintolainkäytöstä vuonna 2017 annetun lain nro I (a közigazgatási perrendtartásól szóló 2017. évi I. törvény) 110 §:n 3 momentin, luettuna yhdessä 115 §:n 2 momentin kanssa, nojalla.



### **Pääasian asianosaisten keskeiset lausumat**

- 9 *Kantaja* väittää, että se tuotti kyseessä olevat palvelut alihankintana, koska se halusi keskittyä muihin toimintoihin. Asiakkaan kanssa tehdyssä sopimuksessa sovittiin, että kantajan johtajat toimivat suorassa yhteydessä linja-autonkuljettajiin, jotka ovat alihankkijoiden työntekijöitä. Kantajan ja sen alihankkijan välisiä henkilökohtaisia yhteyksiä, joihin vastaaja vetoaa, ei enää ollut olemassa pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona. Sitä, että työntekijät olivat aina samat, vaikka alihankkijat vaihtuivat, kantaja perustelee sillä, että tarjottujen liikennepalvelujen luonne ja vuorotiheys edellyttivät, että niitä hoitavat paikalliset kuljettajat, joita oli rajallinen määrä.
- 10 *Vastaajan* mukaan alihankinnalla ei ollut todellista taloudellista sisältöä. Kantajan edustaja oli se, joka tosiasiallisesti käytti työnantajalle ominaisia oikeuksia suhteessa työntekijöihin koko tarkastelujakson ajan sillä alihankkijoihin olleiden henkilökohtaisten ja organisatoristen yhteyksien kautta. Alihankinnan ainoana tarkoituksena oli se, että kantaja voisi välttyä työnantajamaksujen maksamiselta ja pienentää verovelkaansa vähentämällä alihankkijoiden laatimiin laskuihin merkityn arvonlisäveron.

### **Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista**

- 11 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa aluksi, että tuomiossa Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) arvonlisäveron vähentämiseksi asetetut edellytykset täyttyvät pääasiassa: kantaja on verovelvollinen; palvelut on tosiasiallisesti suoritettu; kantajan on osoitettu käyttäneen palveluja verollisiin liiketoimiin, mikä on näytetty toteen tosittain ja todistajanlausunnoin, ja kantaja on maksanut palvelujen suorituksista vastikkeen, johon sisältyy arvonlisävero, sovellettavien muotovaatimusten mukaisesti laadituilla laskuilla.
- 12 *Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen a kohdasta* ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verorasitteen pienentämisen kannalta tarkoituksenmukaisimman organisaatio- ja sopimusrakenteen valitseminen ei itsessään ole oikeuksien väärinkäyttöä. Se, että työnantajamaksujen kustannukset tulevat alihankkijoiden maksettaviksi, perustuu voimassa olevaan lainsäädäntöön. Kyseessä olevissa pääsopimuskumppanin ja alihankkijan välisissä sopimuksissa määrätään vastikkeen maksamisesta, joten niiden tarkoituksena oli hankkia tuloja.
- 13 *Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen b kohdassa* ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tiedustelee, riittääkö se, että yritys ei pysty täyttämään ajoissa verovelvollisuuksiaan ja pyytää ja saa maksaa velkansa erissä, vaikka velka saadaan lopulta perittyä takaisin vasta pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, yksinään osoittamaan, että kyse on veronkierrosta.
- 14 *Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen c kohta* koskee sitä, onko verohallinto pääasiassa täyttänyt sillä olevan todistustaakan siltä osin kuin on kyse

laskutusjärjestelmän luonnehtimisesta fiktiiviseksi. Tältä osin ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin viittaa tuomioon Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950), jossa unionin tuomioistuin totesi, että verohallinnon tehtävänä on yksilöidä täsmällisesti petoksen muodostavat seikat, esittää näyttö vilpillisestä toiminnasta ja osoittaa, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti kyseiseen petokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi oli osa mainittua petosta. Pääasiassa tehdyistä verohallinnon päätöksistä ei ilmene tarkasti, mistä kaikista veroista tai työnantajamaksuista alihankkija oli jäänyt velkaa ja mitkä näiden velkojen määrät olivat. Vastaaja jätti ilmaisematta tämän tiedon kantajalle verosalaisuuteen vedoten.

- 15 *Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen d kohta* koskee ristiriitaa, joka ilmenee siinä, että verohallinto odotti henkilökohtaisten ja organisatoristen yhteyksien perusteella, että kantaja saa asianmukaista huolellisuutta noudattaessaan tietoonsa tiettyjä alihankkijoita koskevia tietoja, joita pidetään verosalaisuuksina, mutta ei kuitenkaan päätöksessään nimenomaisesti maininnut mitään verosalaisuuksiksi väitettyjä konkreettisia tietoja. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin myös toteaa, että pääasian tosiseikkojen kuvauksessa mainitut yhteydet johtavat ennemminkin juuri päinvastaisten tietojen toimittamiseen ja että nämä yhteydet olivat sitä paitsi kyseisenä ajanjaksona jo lakanneet.
- 16 *Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen e kohta* koskee sitä vastaajan arviointia, jonka mukaan työntekijät ovat siirtyneet alihankkijalta toiselle niin, että ammattiluokat, tehtävät ja palkat ovat pysyneet aina samoina, mistä vastaaja päättelee, että kantaja on toiminut vilpillisesti, sillä se oli tosiasiallisesti työnantaja, koska työntekijät työskentelivät sen hyväksi. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin kuitenkin toteaa, että se, että työehdot pysyivät aina samoina, oli väistämätön seuraus siitä, että asiakkaan kanssa tehdyn pääsopimuksen kohteena ollut palvelusuoritus ei muuttunut, mistä syystä se ei ole sellainen objektiivinen seikka, joka oikeuttaisi arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen.
- 17 Siitä Kúrian arviosta, jonka mukaan tilanne ei vaikuttanut työntekijöiden työsuhteisiin, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin selittää, että tosiseikkojen tapahtuma-aikaan voimassa olleen työlainsäädännön mukaan työntekijöiden valinnanvapaus työsuhdetta luotaessa rajoittuu yleensä siihen, päättävätkö he allekirjoittaa työsopimuksen vai eivät. Kyseisen työlainsäädännön mukaan on myös täysin mahdollista ja lainmukaista, että uusi yrittäjä ottaa työntekijät palvelukseensa samoilla työehdoilla. Näin ollen se, mistä kantajaa arvostellaan, johtui tosiasiallisesti työlainsäädännön säännöksistä ja oli työntekijöiden kannalta edullista, eikä sitä näin ollen voida pitää petollisena menettelynä.
- 18 Kantajan edustajien osallistumisesta työntekijöiden siirtoprosessiin ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa, ettei tällä seikalla, johon sekä vastaaja että Kúria tukeutuvat vahvasti, ole mitään yhteyttä kantajan oikeuteen käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta. Asiakkaan kanssa tehtyjen sopimusten mukaan kyseisten henkilöiden tehtävänä oli pitää yhteyttä asiakkaaseen. He



osallistuivat prosessiin tässä ominaisuudessa silloin, kun alihankkijoiden ilmoitettiin ottavan työntekijät palvelukseensa, eikä heidän osallistumisensa vaikuttanut uusien työsuhteiden luomiseen.

- 19 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo aiheelliseksi vielä huomauttaa, että käsiteltävän asian asiakirja-aineiston mukaan huomattavan suuri osa työntekijöistä ilmoitti, että Déda Szerviz Kft:n johtaja oli se, joka käytti työnantajalle ominaisia oikeuksia työntekijöihin nähdessä kyseisen ajanjakson aikana. Ainoassa lausunnossa, jossa ilmoitetaan päinvastaista, on tosiseikkoja koskevia virheitä, jota kyseenalaistavat sen luotettavuuden.
- 20 *Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen f kohdasta* ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa, että siltä osin kuin on kyse Zoccoli Kft:stä ja – 19.9.2014 lähtien – Déda Szerviz Kft:stä, mitään niistä henkilökohtaisista ja organisatorisista yhteyksistä, joihin vastaaja viittaa, ei enää ollut olemassa ja ettei tällä seikalla ollut mitään vaikutusta työntekijöiden työehtoihin. Kantajan ja asiakkaan välisen sopimuksen päättymisen jälkeen myös uusi pääsopimuspuoli, joka oli täysin riippumaton kantajasta, tarjosi palveluja hyvin samankaltaisen rakenteen kautta ja suurelta osin samoilla työntekijöillä. Tästä herää kysymys, onko vastaaja velvollinen ottamaan peräkkäisinä ajanjaksoina tekemissään veropäätöksissä huomioon olosuhteissa kunakin ajanjaksona tapahtuneet muutokset vai voiko se yksinkertaisesti tukeutua edellisten ajanjaksojen väitettyihin olosuhteisiin.
- 21 *Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään* ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin haluaa selvittää, onko unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella olemassa objektiivisia seikkoja, joiden valossa vastaaja voi jättää tutkimatta verovelvollisen tietoisuutta koskevan kysymyksen.
- 22 *Kolmas ennakkoratkaisukysymys* koskee sitä, voiko verohallinto lainmukaisesti asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen edellytykseksi sen, että verovelvollinen valvoo, onko sen sopimuskumppani täyttänyt velvollisuutensa ilmoittaa ja maksaa paitsi arvonlisävero myös muita maksuja.
- 23 *Neljäs ja viides ennakkoratkaisukysymys* koskevat ristiriitaa, jonka ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin näkee unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön ja kansallisen oikeuskäytännön välillä siltä osin kuin on kyse arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamiselle asetetuista edellytyksistä. Se katsoo, että kansalliset tuomioistuimet voivat välttyä määräyksessä Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674) ja määräyksessä Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673) vahvistettujen periaatteiden soveltamiselta vetoamalla tosiseikkojen ja objektiivisten seikkojen eroihin ja tarvitsematta pyytää asiassa ennakkoratkaisua.
- 24 *Neljännän ennakkoratkaisukysymyksensä neljännessä osassa* ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin haluaa tietää, onko Kúria siinä tapauksessa, että se haluaa kassaatiovalituksen yhteydessä poiketa ennakkoratkaisumenettelyssä annetun unionin tuomioistuimen tuomion perusteella annetusta kansallisesta tuomiosta –

koska tämä on ristiriidassa Kúrian ratkaisussa esitetyn oikeudellisen tulkinnan kanssa – asiaa viimeisenä oikeusasteena käsittelevänä tuomioistuimena velvollinen aloittamaan ennakkoratkaisumenettely.

- 25 *Viidennen ennakkoratkaisukysymyksen* taustalla on se, että pääasiaa koskeva Kúrian tuomio – jonka se antoi pyytämättä asiassa ennakkoratkaisua – annettiin ennen kuin unionin tuomioistuin oli ratkaissut asian Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950) ja asian A.T.S. 2003 (C-289/22, EU:C:2023:26), joissa nostettiin esiin samanlaisia oikeuskysymyksiä kuin käsiteltävässä asiassa siltä osin kuin on kyse olosuhteista, joissa arvonlisäveron vähennysoikeus on evätty, siitä, että verohallinto luonnehtii näitä olosuhteita oikeuksien väärinkäytöksi, ja vastaavasta todistusharkintaa koskevasta järjestelmästä. Kun kuitenkin otetaan huomioon, että pääasiaa käsitellään uudelleen, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin voisi ottaa nämä unionin tuomioistuimen ratkaisut huomioon vain, jos se jättäisi noudattamatta Kúrian sille antamaa ohjeistusta.