

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

13 päivänä lokakuuta 2022(*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisäveroton myynti – Perusteettomasti laskutettu ja maksettu arvonlisävero – Palvelun tarjoajan selvitystila – Veroviranomainen kieltäytyy palauttamasta perusteettomasti maksettua arvonlisäveroa palvelun vastaanottajalle – Tehokkuusperiaate, verotuksen neutraalisuuden periaate ja syrjintäkielto

Asiassa C-397/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka F?városi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari) on esittänyt 25.5.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.6.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. L. Arastey Sahún sekä tuomarit F. Biltgen (esittelevä tuomari) ja J. Passer,

julkisasiamies: T. ?apeta,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt., edustajanaan Gy. Hajdu, ügyvéd,
- Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään O. Serdula, M. Smolek ja J. Vl?il,
- Euroopan komissio, asiamiehinään K. Talabér-Ritz ja V. Uher,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (jäljempänä Humda) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto, Unkari; jäljempänä muutoksenhakuosasto) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu hylkäsi Humdan hakemuksen saada palautetuksi arvonlisävero, joka siltä oli laskutettu virheellisesti liiketoimesta, joka ei ollut arvonlisäverollinen Unkarissa ja joka liittyi toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteistöön.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

4 Tämän direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle”.

5 Mainitun direktiivin 183 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön.”

Unkarin oikeus

6 Vuoden 2007 arvonlisäverolain nro CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény; *Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16)), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 2 §:n a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa säädettyä veroa on suoritettava:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan Unkarissa suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.”

7 Tämän lain 39 §:ssä säädetään seuraavaa:

(1) Kiinteään omaisuuteen välittömästi liittyvien palvelujen suorituspaikka on kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitettuihin kiinteään omaisuuteen välittömästi liittyviin palveluihin

sisältyvät erityisesti asiantuntija- ja kiinteistönvälittäjäpalvelut, hotellimajoituspalvelut, kiinteän omaisuuden käyttöoikeuksien myöntäminen sekä rakennustyön valmistelua ja yhteensovittamista koskevat palvelut.”

8 Verotusmenettelystä vuonna 2017 annetun lain nro CL (adózási rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeusriidassa (jäljempänä verotusmenettelylaki), 64 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 1 momentissa säädetään, jollei verovelvollinen ole esittänyt palautushakemustaan veroilmoituksessa, johon likvidaatio (tai yksinkertaistettu likvidaatio) tai vapaaehtoinen purkaminen (tai yksinkertaistettu vapaaehtoinen purkaminen) päättyy, arvonlisäveron palautus on maksettava 30 päivän määräajassa, joka alkaa veroilmoituksen vastaanottopäivästä, mutta viimeistään päivänä, jona vero erääntyy maksettavaksi; tätä määräaika pidennetään 45 päivään, jos palautettavan veron määrä ylittää 1 miljoonaa [Unkarin forinttia (HUF) (noin 2 500 euroa)], edellyttäen, että verovelvollinen on veroilmoituksen jättämispäivänä maksanut kutakin arvonlisäveron vyörytysoikeuden synnyttävää liiketoimea vastaavaan laskuun sisältyvän vastikkeen määrän kokonaisuudessaan arvonlisäveroineen – ja käyttänyt kyseisellä verokaudella veronvähennysoikeuttaan niiden laskujen perusteella, joilla kyseisten liiketoimien suorittaminen voidaan osoittaa – tai että verovelvollisen velka on kokonaisuudessaan lakannut muulla perusteella ja että verovelvollinen osoittaa veroilmoituksessaan, että tämä edellytys on täytynyt. Jos likvidaation kohteena olevasta verovelvollisesta kyseisen määräajan kuluessa käynnistetään tai on käynnissä sen hakemaa talousarviotukea koskeva verotarkastus, talousarviotukihakemuksen käsittelyaika alkaa kulua päivästä, jona verotarkastuksen päätelmien perusteella tehty päätös saa lainvoiman. Tätä momenttia sovellettaessa vastiketta pidetään maksettuna, kun se pidätetään yksinomaan sellaisen suoritustakuun perusteella, joka määritetään ennalta sopimuksessa.”

9 Verotusmenettelylain 65 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos veroviranomainen suorittaa maksun viivästyneenä, se maksaa kultakin viivästyspäivältä viivästyskoron mukaista korkoa. Viivästyneestä palautuksesta ei kuitenkaan makseta korkoa, jos hakemuksessa (ilmoituksessa) haetusta (ilmoitetusta) määrästä yli 30 prosenttia on vailla oikeusperustaa tai jos palautus on estynyt verovelvollisen tai tietojenantovelvollisen laiminlyönnin vuoksi.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Humdan oikeudellinen edeltäjä hankki toimeksiantajana BHA:lta palvelusuorituksia osana rakennustöitä, jotka liittyivät hankkeeseen, joka koski Unkarin paviljongin rakentamista vuonna 2015 pidettävään Milanon maailmannäyttelyyn (jäljempänä kyseessä oleva palvelujen suoritus). Näihin palveluihin liittyen BHA oli laatinut yhdeksän arvonlisäverollista laskua, joiden kokonaismäärä oli 486 620 000 HUF (noin 1 230 500 euroa). Humdan oikeudellinen edeltäjä maksoi laskut, ja BHA tilitti laskuihin sisältyneet arvonlisäverot Unkarin veroviranomaisille. Kyseinen veroviranomainen totesi verotarkastuksessa, että Unkarin lainsäädännön mukaan kyseessä olevaa arvonlisäveroa ei ollut maksettava Unkarissa, koska kyseessä oleva palvelujen suoritus koski Italiassa sijaitsevaa kiinteistöä. Näin ollen kyseessä oleva arvonlisävero oli laskutettu virheellisesti.

11 Saadakseen takaisin perusteettomasti maksettua arvonlisäveroa vastaavan summan Humda pyysi Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-Budapesti Adó- és Vámigazgatóságilta (Budapestin alueellinen vero- ja tulliviranomainen, joka kuuluu kansalliseen vero- ja tullihallintoon, Unkari) palautettavaksi 126 248 760 HUF:n (noin 320 000 euron) suuruista summaa, joka vastasi kyseisen arvonlisäveron määrää, korkoineen. Humdan mukaan on niin, että vaikka sen on

vaadittava kyseisen summan palauttamista siviilioikeudellisessa menettelyssä laskun antajalta, jonka on tämän jälkeen oikaistava tilanteensa toimivaltaisessa veroviranomaisessa, se on nyt käsiteltävässä asiassa tilanteessa, jossa BHA on asetettu likvidaatiomenettelyyn ja jossa selvittäjän mukaan Humdan saatavaa ei voida periä.

12 Koska tämä hakemus ja sen jälkeen nostettu kanne hylättiin, Humda saattoi asian ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, F?városi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari) käsiteltäväksi ja vaati muutoksenhakuosaston tekemän päätöksen muuttamista tai kumoamista. Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvien tietojen mukaan kyseinen pyyntö perustuu pääasiallisesti unionin tuomioistuimen 26.4.2017 antamaan tuomioon Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302) ja 11.4.2019 annettuun tuomioon PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).

13 Muutoksenhakuosasto väittää, että kyseiset tuomiot eivät ole merkityksellisiä, koska nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevia palveluja ei ole suoritettu Unkarin alueella eikä Humdalla ole ollut niiden perusteella oikeutta vähentää arvonlisäveroa. Humda ei ole myöskään halunnut käyttää vähennysoikeuttaan. Kyseisen yhtiön mainitsemissa tuomioissa unionin tuomioistuin on muutoksenhakuosaston mukaan lausunut siitä, että palvelujen vastaanottaja on maksanut perusteettomasti arvonlisäveron palvelun suorittajille tavanomaisen verotuksen sääntöjen perusteella virheellisesti laaditun laskun perusteella, vaikka laskussa kyseessä ollut liiketoimi kuului käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmään. Muutoksenhakuosasto väittää, että koska kyseessä oleva palvelujen suoritus ei kuulu Unkarin arvonlisäverolainsäädännön soveltamisalaan, Humdan hakemaa palautusta ei voida suorittaa.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii mainitut tuomiot huomioon ottaen, ovatko sovellettavat kansalliset säännökset ja kansallinen hallintokäytäntö yhteensopivia arvonlisäverodirektiivin ja erityisesti tehokkuusperiaatteen, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja syrjintäkiellon periaatteen kanssa. Se täsmentää tältä osin, että nyt käsiteltävässä asiassa perusteettomasti maksetun arvonlisäveron periminen on mahdotonta tai kohtuuttoman vaikeaa siviilioikeudellisessa menettelyssä, koska ensinnäkin BHA on tällä välin asetettu likvidaatiomenettelyyn, toiseksi BHA:n selvitysmies on ilmoittanut, ettei se ole voinut muuttaa BHA:n aikoinaan laatimaa laskua, kolmanneksi BHA ei ole vaatinut perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista, neljänneksi Humda on kuitenkin nostanut siviilikanteen Unkarin veroviranomaisia vastaan, viidenneksi on riidatonta, että arvonlisävero on maksettu veronsaajalle, ja kuudenneksi petosepäilyt ovat poissuljettuja.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi, että jos katsotaan, että Humdalla on oikeus esittää palautushakemus suoraan Unkarin veroviranomaiselle, onko viimeksi mainitun maksettava viivästyskorkoa palautettavalle määrälle, ja jos näin on, mitkä määrääjät tässä yhteydessä on otettava huomioon.

16 Tässä tilanteessa F?városi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä kyseisessä direktiivissä vahvistettujen yleisten periaatteiden ja erityisesti tehokkuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle ja tähän lainsäädäntöön perustuvalla kansallisella käytännöllä, joiden mukaan tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollinen on laatinut erehdyksessä arvonlisäveron sisältävän laskun arvonlisäverottomasta liiketoimesta ja jossa laskun saaja on maksanut näin laskutetun arvonlisäveron laskun antajalle ja tämä on todennettavalla tavalla tilittänyt kyseisen veron valtiolle, kansallinen veroviranomainen ei palauta tätä arvonlisäveroa laskun antajalle eikä myöskään laskun saajalle?

2) Jos unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen myöntävästi, onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä kyseisessä direktiivissä vahvistettujen yleisten periaatteiden ja erityisesti tehokkuusperiaatteen, verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja syrjintäkiellon periaatteen valossa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan edellisessä kysymyksessä tarkoitettussa tilanteessa laskun saajalla ei ole mitään mahdollisuutta hakea arvonlisäveron palautusta suoraan kansalliselta veroviranomaiselta tai se voi tehdä näin vain, jos kyseistä arvonlisäveron määrää on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa vaatia takaisin muilla, siviilioikeudellisilla menettelyillä, etenkin, kun laskun antaja on tällä välin asetettu likvidaatiomenettelyyn?

3) Jos edelliseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi, onko kansallinen veroviranomainen tässä tilanteessa velvollinen maksamaan palautettavalle arvonlisäverolle korkoa? Jos sillä on tällainen velvollisuus, miltä ajalta korko on laskettava? Sovelletaanko kyseiseen velvollisuuteen arvonlisäveron palauttamista koskevia yleisiä sääntöjä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

17 Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäverodirektiiviä, luettuna yhdessä tehokkuusperiaatteen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollinen, jolle toinen verovelvollinen on suorittanut palvelun, ei voi hakea suoraan veroviranomaiselta sellaista arvonlisäveroa vastaavan määrän palauttamista, jonka kyseinen palvelun suorittaja on laskuttanut siltä perusteettomasti ja tilittänyt veronsaajalle, vaikka tämän määrän takaisinperiminen mainitulta palvelun suorittajalta on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa sen vuoksi, että palvelun suorittaja on asetettu likvidaatiomenettelyyn.

18 Aluksi on huomautettava, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän keskeinen tekijä ja sillä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta ja pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ennakkoratkaisupyynnöstä ei tosin nimenomaisesti ilmene, että Humdalla olisi ollut oikeus vähentää erehdyksessä laskutettu ja maksettu arvonlisävero. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin viittaa ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessään arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, on katsottava – ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu –, että Humdalla tai yhtiöllä, jonka seuraaja se on, oli oikeus vähentää kyseinen arvonlisävero.

19 Tämän ollessa oletettava on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan, ja koska arvonlisäverodirektiivissä ei ole säännöstä, joka koskisi sitä, että laskun antaja oikaisisi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron, lähtökohtana on, että jäsenvaltiot määrittävät ne edellytykset, joiden täytyessä perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista (ks. vastaavasti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, 38 kohta ja tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisessa

oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä (tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että kansallinen lainsäädäntö, jonka nojalla yhtäältä tavarantoimittaja tai palvelun suorittaja, joka on erehdyksessä tilittänyt arvonlisäveron veroviranomaisille, voi vaatia sen palauttamista ja jossa toisaalta palvelujen vastaanottaja voi nostaa perusteettoman edun palauttamista koskevan siviilioikeudellisen kanteen tuota suorittajaa vastaan, on lähtökohtaisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukainen. Tällainen järjestelmä mahdollistaa nimittäin sen, että vastaanottaja, joka on joutunut vastaamaan erehdyksessä laskutetusta verosta, saa perusteettomasti tilitetyt summat palautetuiksi (ks. vastaavasti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, 39 kohta).

22 Jos arvonlisäveron palauttaminen muodostuu mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi tavarantoimittajan tai palvelun suorittajan maksukyvyttömyyden vuoksi, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate ja tehokkuusperiaate edellyttävät, että jäsenvaltioiden on annettava tarvittavat välineet ja menettelyä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotta vastaanottajan on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu ja maksettu arvonlisävero erityisesti kohdistamalla palautusvaatimuksensa suoraan veroviranomaisille (ks. vastaavasti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, 41 kohta ja tuomio 11.4.2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, 48 kohta).

23 Unionin tuomioistuin on päätellyt tästä, että jäsenvaltioiden on tehokkuusperiaatetta noudattaakseen säädettävä tarvittavista välineistä ja menettelyllisistä ehdoista varmistaakseen, että kyseisellä vastaanottajalla on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero (tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, 41 kohta).

24 Jollei tämän tuomion 19 kohdassa esitetyistä alustavista huomautuksista muuta johdu, tätä oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen. Ennakkoratkaisupyynnöstä nimittäin ilmenee yhtäältä, että kyseessä oleva palvelujen suoritus koski muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa arvonlisävero on maksettu virheellisesti, sijaitsevaa kiinteää omaisuutta. Asiassa, joka johti 15.3.2007 annettuun tuomioon Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), palvelujen suoritukset eivät myöskään olleet arvonlisäverollisia kyseisessä jäsenvaltiossa, koska ne oli suoritettu toisessa jäsenvaltiossa. Toisaalta tästä pyynnöstä ilmenee, ettei käsiteltävässä asiassa ole tapahtunut väärinkäytöksiä eikä petosta ja että palvelujen suorittaja ja palvelujen vastaanottaja olivat molemmat vilpittömässä mielessä. Tästä seuraa, että pääasiassa aivan kuten mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa verotulojen menettämisen vaaraa ei ollut tai ole ja vastaanottajan on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada palvelujen suorittajalta takaisin perusteettomasti maksettu arvonlisävero, koska suorittaja on tällä välin asetettu likvidaatimenettelyyn.

25 Toisin kuin Unkarin hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan väittänyt, 15.3.2007 annettuun tuomioon Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167) perustuvan oikeuskäytännön soveltamista nyt käsiteltävään asiaan ei voida kyseenalaistaa sillä perusteella, että pääasia ei koskisi palvelun vastaanottajan vähennysoikeutta. Kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin ei nimittäin ole ottanut huomioon tällaista erottelua, vaan se on ilmaissut kantansa yleisellä tasolla. Kuten nyt käsiteltävässä asiassa, mainittuun tuomioon johtaneen asian olosuhteet koskivat lisäksi palvelua, josta ei ollut suoritettava arvonlisäveroa siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseinen vero oli laskutettu ja jolle se oli tilitetty.

26 On kuitenkin lisättävä, että jäsenvaltioilla on oikeus liittää verovelvollisille asetettuihin muotovaatimukseen seuraamuksia, joilla verovelvollisia kannustetaan noudattamaan kyseisiä

vaatimuksia, ja pyrkiä näin varmistamaan arvonlisäverojärjestelmän moitteeton toiminta ja että sellaiselle verovelvolliselle, jonka perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskeva hakemus johtuu sen omasta huolimattomuudesta, voidaan täten määrätä hallinnollinen seuraamusmaksu (tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Tämän osalta unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että vaikka oletettaisiin, että verovelvollisen on osoitettu toimineen huolimattomasti, mikä kansallisten tuomioistuinten on todettava, kyseisen jäsenvaltion on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu tavoite, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisessä unionin lainsäädännössä asetettujen periaatteiden, kuten arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen, noudattamista. Näin ollen – kun otetaan huomioon tämän periaatteen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä – seuraamus, jossa evätään ehdottomasti oikeus virheellisesti laskutetun ja perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautukseen, on suhteeton (tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 On vielä huomautettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on tavoite, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä kannustetaan. Unionin tuomioistuin on katsonut toistuvasti, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on täten evätä oikeus arvonlisäveron palautukseen, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että tähän oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee kuitenkin, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö, sellaisena kuin Unkarin veroviranomaiset sitä soveltavat, merkitsee sitä, että palvelun vastaanottajalta evätään perusteettomasti laskutetun ja maksetun arvonlisäveron palauttaminen ensimmäisessä kysymyksessä kuvatuissa olosuhteissa, vaikka ei ole vaaraa siitä, että kyseessä olevat verovelvolliset syyllistyvät veropetokseen tai väärinkäyttöön. Tästä seuraa, että jollei tarkistuksista, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on suoritettava, muuta johdu, kyseinen säännöstö on suhteeton.

30 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä, luettuna yhdessä tehokkuusperiaatteen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollinen, jolle toinen verovelvollinen on suorittanut palvelun, ei voi hakea suoraan veroviranomaiselta sellaista arvonlisäveroa vastaavan määrän palauttamista, jonka kyseinen palvelun suorittaja on laskuttanut siltä perusteettomasti ja tilittänyt veronsaajalle, vaikka tämän määrän takaisinperiminen mainitulta palvelun suorittajalta on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa sen vuoksi, että palvelun suorittaja on asetettu likvidaatiomenettelyyn, ja vaikka näiden kahden verovelvollisen ei voida katsoa syyllistyneen petokseen tai väärinkäyttöön, jolloin kyseiselle jäsenvaltiolle ei aiheudu verotulojen menetyksen vaaraa.

Kolmas kysymys

31 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että silloin, kun verovelvollinen, jolle toinen verovelvollinen on suorittanut palvelun, voi hakea suoraan veroviranomaiselta sellaista arvonlisäveroa vastaavan määrän palauttamista, jonka kyseinen palvelun suorittaja on laskuttanut siltä perusteettomasti ja tilittänyt veronsaajalle, onko tämä veroviranomainen velvollinen maksamaan palautettavalle arvonlisäverolle korkoa, ja jos näin on, miltä ajalta ja minkä menettelysääntöjen mukaisesti.

32 Korkojen maksuvelvollisuudesta on huomautettava, että unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että kun jäsenvaltio on kantanut veroja unionin oikeuden vastaisesti, yksityisillä on oikeus palautukseen sekä perusteettomasti kannetusta verosta että tälle jäsenvaltiolle maksetuista tai sen pidättämistä rahamääristä, jotka ovat suorassa yhteydessä kyseiseen veroon. Tähän kuuluvat myös menetykset, jotka aiheutuvat siitä, että rahamäärät eivät olleet käytettävissä sen vuoksi, että vero vaadittiin maksettavaksi ennenaikaisesti. Näin ollen jäsenvaltioiden velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen määrät korkoineen perustuu unionin oikeuteen (ks. vastaavasti tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail ym., C-591/10, EU:C:2012:478, 25 ja 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Unionin tuomioistuin on katsonut myös, että koska unioni ei ole antanut korkoja koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää tällaisten korkojen maksamista koskevista edellytyksistä, muun muassa tällaisten korkojen korkokannasta ja laskentatavasta (yksinkertainen korko vai koronkorko). Edellytysten on oltava vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia, toisin sanoen ne eivät saa olla epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia koskevat edellytykset eikä niillä saa tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi (tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail ym., C-591/10, EU:C:2012:478, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 On kuitenkin todettava, että Unkarin veroviranomainen ei ole pääasiassa vaatinut kyseessä olevan arvonlisäveron maksamista unionin lainsäädännön vastaisesti vaan arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla, ja tämän artiklan mukaan ”henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa, on velvollinen maksamaan laskussa mainitun veron”, joten virheellisesti laskutettu arvonlisävero on maksettava. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että laskun antajan on maksettava laskussa mainittu arvonlisävero myös silloin, kun todellinen verollinen liiketoimi puuttuu (tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 26 kohta).

35 Näin ollen ei voida katsoa, että käsiteltävässä asiassa arvonlisävero olisi kannettu ”unionin oikeuden vastaisesti” 19.7.2012 annetussa tuomiossa Littlewoods Retail ym. (C-591/10, EU:C:2012:478) tarkoitetulla tavalla, joten mainitusta tuomiosta ei voida johtaa mitään päätelmiä veroviranomaisen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa mahdollisesti maksettaviksi tulevista koroista.

36 Koska jäsenvaltioilla on kahteen ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenevällä tavalla velvollisuus säätää, että verovelvollisella, jolla on virheellisesti laskutetun ja maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus, on mahdollisuus tällaisen arvonlisäveron oikaisuun tai palautukseen, jos erityisesti kyseessä olevan jäsenvaltion osalta ei ole olemassa verotulojen menettämisen vaaraa, ja kun tällaista arvonlisäverosaatavan palautusta voidaan sen luonteen vuoksi verrata arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa tarkoitettuun arvonlisäveron ylijäämään, on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa viitattava viimeksi mainittuun säännökseen.

37 Tästä unionin tuomioistuin on katsonut, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa ei säädetä velvollisuudesta maksaa korkoa palautettavalle arvonlisäveron ylijäämälle eikä täsmennetä sitä ajankohtaa, josta alkaen tällaisia korkoja on maksettava,

arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaate edellyttää, että taloudelliset menetykset, jotka ovat aiheutuneet siitä, että arvonlisäveron ylijäämää ei ole palautettu kohtuullisessa ajassa, korvataan maksamalla viivästyskorkoja (tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19 EU:C:2021:378, 40 kohta).

38 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jolle on ominaista se, että erehdyksessä arvonlisäveron laskuttaneen palvelujen suorittajan toteuttama arvonlisäveron palauttaminen on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa sen vuoksi, että suorittaja on asetettu likvidaatiomenettelyyn, palvelun vastaanottajana olevalle verovelvolliselle, joka on maksanut perusteettoman arvonlisäveron, aiheutuu taloudellista vahinkoa siitä, että kyseistä veroa vastaava rahamäärä ei ole käytettävissä. Tällaisessa tilanteessa on niin, että jos veroviranomainen ei palauta tätä perusteettomasti maksettua arvonlisäveroa kohtuullisessa ajassa sen jälkeen, kun kyseinen verovelvollinen on esittänyt sille tätä koskevan hakemuksen, joka perustuu siihen, että palvelun suorittajalle perusteettomasti maksetun summan periminen on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa, tämä merkitsee verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamista.

39 Perusteettomasti laskutetun ja maksetun arvonlisäveron palauttamiseen liittyvien korkojen soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä on todettava, että tämän tuomion 33 kohdasta ilmenee, että koska arvonlisäverodirektiivissä ei ole tätä koskevaa säännöstä, nämä yksityiskohtaiset säännöt kuuluvat jäsenvaltioiden menettelyllisen autonomian piiriin, jota rajaavat vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate.

40 Tehokkuusperiaatteesta, joka on ainoa periaate, josta käsiteltävässä asiassa on kyse, on todettava, että se edellyttää, että muun muassa mahdollisesti maksettavan koron laskentaa koskevat kansalliset säännöt eivät saa estää verovelvollista saamasta asianmukaista korvausta menetyksestä, joka aiheutuu siitä, että arvonlisäveron palautusta ei suoriteta kohtuullisessa ajassa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, onko pääasian tilanne tällainen, kun otetaan huomioon kaikki pääasian olosuhteet.

41 Tässä yhteydessä on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sekä kansalliset hallintoviranomaiset että kansalliset tuomioistuimet, joiden tehtävänä on toimivaltansa rajoissa soveltaa unionin oikeuden säännöksiä, ovat velvollisia varmistamaan näiden säännösten täyden vaikutuksen (tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19, EU:C:2021:378, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) tulkitsemalla tarvittaessa kansallista oikeutta unionin oikeuden mukaisesti.

42 Velvollisuus tulkita kansallista oikeutta yhdenmukaisesti unionin oikeuden kanssa edellyttää, että kansallinen tuomioistuin ottaa huomioon kansallisen oikeuden säännökset kokonaisuudessaan arvioidakseen, missä määrin kansallista oikeutta voidaan soveltaa niin, ettei tästä aiheudu unionin oikeuden kanssa ristiriitaista lopputulosta (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19, EU:C:2021:378, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Tällä kansallisen oikeuden unionin oikeuden mukaista tulkintaa koskevalla periaatteella on tosin tietyt rajat. Kansallisen tuomioistuimen velvollisuutta tukeutua unionin oikeuden sisältöön, kun se tulkitsee ja soveltaa asiaan liittyviä kansallisen oikeuden säännöksiä, rajoittavat nimittäin yleiset oikeusperiaatteet, muun muassa oikeusvarmuuden periaate, eikä kyseinen velvollisuus voi olla perustana kansallisen oikeuden contra legem tulkinnalle (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19, EU:C:2021:378, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, onko mahdollista varmistaa unionin oikeuden täysi vaikutus ottamalla huomioon kansallinen oikeus kokonaisuudessaan ja soveltamalla tarvittaessa soveltuvien osin kansallisen oikeuden säännöksiä.

45 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa, luettuna yhdessä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että silloin, kun verovelvollinen, jolle toinen verovelvollinen on suorittanut palvelun, voi hakea suoraan veroviranomaiselta sellaista arvonlisäveroa vastaavan määrän palauttamista, jonka kyseinen palvelun suorittaja on laskuttanut siltä perusteettomasti ja tilittänyt veronsaajalle, tämä veroviranomainen on velvollinen maksamaan palautettavalle arvonlisäverolle korkoa, mikäli se ei ole toteuttanut tätä palautusta kohtuullisen ajan kuluessa saatuaan sitä koskevan kehotuksen. Tälle määrälle maksettavien korkojen soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt kuuluvat jäsenvaltioiden menettelylliseen itsemääräämisoikeuteen, jota vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet rajaavat, ja erityisesti mahdollisesti maksettavan koron laskemista koskevat kansalliset säännöt eivät saa johtaa siihen, että verovelvolliselta evätään asianmukainen korvaus menetyksestä, joka aiheutuu saman määrän myöhästyneestä palauttamisesta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä toimivaltansa rajoissa kaikki mahdollinen mainitun 183 artiklan täyden vaikutuksen varmistamiseksi tulkitsemalla kansallista oikeutta unionin oikeuden mukaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

46 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, luettuna yhdessä tehokkuusperiaatteen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa,**

on tulkittava siten, että

se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollinen, jolle toinen verovelvollinen on suorittanut palvelun, ei voi hakea suoraan veroviranomaiselta sellaista arvonlisäveroa vastaavan määrän palauttamista, jonka kyseinen palvelun suorittaja on laskuttanut siltä perusteettomasti ja tilittänyt veronsaajalle, vaikka tämän määrän takaisinperiminen mainitulta palvelun suorittajalta on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa sen vuoksi, että palvelun suorittaja on asetettu likvidaatiomenettelyyn ja vaikka näiden kahden verovelvollisen ei voida katsoa syyllistyneen petokseen tai väärinkäyttöön, jolloin kyseiselle jäsenvaltiolle ei aiheudu verotulojen menetyksen vaaraa.

2) **Direktiivin 2006/112 183 artiklaa, luettuna yhdessä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa,**

on tulkittava siten, että

kun verovelvollinen, jolle toinen verovelvollinen on suorittanut palvelun, voi hakea suoraan veroviranomaiselta sellaista arvonlisäveroa vastaavan määrän palauttamista, jonka kyseinen palvelun suorittaja on laskuttanut siltä perusteettomasti ja tilittänyt veronsaajalle, tämä veroviranomainen on velvollinen maksamaan palautettavalle arvonlisäverolle korkoa, mikäli se ei ole toteuttanut tätä palautusta kohtuullisen ajan kuluessa saatuaan sitä koskevan kehotuksen. Tälle määrälle maksettavien korkojen soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt kuuluvat jäsenvaltioiden menettelylliseen itsemääräämisoikeuteen, jota vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet rajaavat, ja erityisesti

mahdollisesti maksettavan koron laskemista koskevat kansalliset säännöt eivät saa johtaa siihen, että verovelvolliselta evätään asianmukainen korvaus menetyksestä, joka aiheutuu saman määrän myöhästyneestä palauttamisesta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä toimivaltansa rajoissa kaikki mahdollinen mainitun 183 artiklan täyden vaikutuksen varmistamiseksi tulkitsemalla kansallista oikeutta unionin oikeuden mukaisesti.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.