Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

16 päivänä toukokuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Menettelyt arvonlisäveron palauttamiseksi sellaisille verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet palautusjäsenvaltioon – Direktiivi 2008/9/EY – 20 artikla – Palautusjäsenvaltion esittämä lisätietopyyntö – Kuukauden kuluessa toimitettavat tiedot – Menettelyn lopettaminen siitä syystä, ettei verovelvollinen ole vastannut kyseisessä määräajassa – 23 artikla – Kieltäytyminen ottamasta huomioon tietoja, jotka on esitetty ensimmäistä kertaa vasta oikaisumenettelyssä – Tehokkuusperiaate – Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate – Hyvän hallinnon periaate

Asiassa C?746/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka F?városi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari) on esittänyt 18.11.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.12.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

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

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Slovenské Energetické Strojárne a.s., edustajinaan P. Barta, T. Fehér ja P. Jalsovszky, ügyvédek,

– Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,

– Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään Zs. Bodnár, J. Haunold ja E. d’Ursel,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskait? ja A. Tokár,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.12.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY (EUVL 2008, L 44, s. 23) 20 artiklan 2 kohdan ja 23 artiklan, Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 167 ja 169–171 artiklan sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Slovenské Energetické Strojárne a.s. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto, Unkari; jäljempänä toisen asteen veroviranomainen) ja joka koskee arvonlisäveron sellaisen palautusmenettelyn lopettamista, jonka kyseinen yhtiö aloitti vuonna 2020 maksamastaan arvolisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

4 Kyseisen direktiivin 170 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut – – direktiivin 2008/9/EY – – 2 artiklan 1 kohdassa ja 3 artiklassa ja tämän direktiivin 171 artiklassa tarkoitetulla tavalla siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvollinen ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, on oikeus saada kyseinen arvonlisävero palautuksena sikäli kuin tavarat ja palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

– –

b) liiketoimiin, joiden osalta yksinomaan hankkija on veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti.”

5 Mainitun direktiivin 171 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron palautus on suoritettava verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet siihen jäsenvaltioon, jossa he ostavat tavaroita ja palveluja tai tuovat maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, noudattaen direktiivissä 2008/9/EY säädettyjä yksityiskohtaisia sääntöjä.”

Direktiivi 2008/9

6 Direktiivin 2008/9 johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Uudella menettelyllä on tarkoitus edistää yritysten asemaa, sillä jäsenvaltioiden on maksettava korkoa, jos palautus suoritetaan myöhässä, ja yritysten muutoksenhakuoikeutta vahvistetaan.”

7 Kyseisen direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt [arvonlisävero]direktiivin 170 artiklassa säädetylle arvonlisäveron palautukselle 3 artiklan edellytykset täyttäville palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille.”

8 Direktiivin 2008/9 19 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palautusjäsenvaltion on ilmoitettava hakijalle päätöksestään hyväksyä tai hylätä palautushakemus neljän kuukauden kuluessa siitä, kun kyseinen jäsenvaltio vastaanotti palautushakemuksen.”

9 Kyseisen direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos palautusjäsenvaltio katsoo, ettei sillä ole kaikkia asiaankuuluvia tietoja päätöksen tekemiseksi koko palautushakemuksesta tai sen osasta, se voi pyytää sähköisesti lisätietoja erityisesti hakijalta tai sijoittautumisjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun neljän kuukauden määräajan kuluessa. – –

Palautusjäsenvaltio voi tarvittaessa pyytää täydentäviä lisätietoja.

Jos palautusjäsenvaltiolla on perusteltuja epäilyjä tietyn vaatimuksen pätevyyden tai oikeellisuuden osalta, tämän kohdan mukaisesti pyydettyihin tietoihin voi kuulua myös asiaankuuluvan laskun tai tuontiasiakirjan alkuperäiskappaleen tai jäljennöksen toimittaminen. – –

2. Palautusjäsenvaltiolle on toimitettava 1 kohdan nojalla pyydetyt tiedot yhden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona pyynnön vastaanottaja vastaanotti kyseisen pyynnön.”

10 Mainitun direktiivin 21 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuoto on seuraava:

”Jos palautusjäsenvaltio pyytää lisätietoja, sen on ilmoitettava hakijalle päätöksestään hyväksyä tai hylätä palautushakemus kahden kuukauden kuluessa pyydettyjen tietojen saamisesta tai, jos se ei ole saanut vastausta pyyntöönsä, kahden kuukauden kuluessa 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn määräajan päättymisestä. Koko palautushakemusta tai sen osaa koskevaan päätökseen käytettävissä oleva määräaika on kuitenkin aina vähintään kuusi kuukautta siitä, kun palautusjäsenvaltio vastaanotti palautushakemuksen.”

11 Saman direktiivin 23 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos palautushakemus hylätään kokonaisuudessaan tai osittain, palautusjäsenvaltion on ilmoitettava hylkäämisen syyt hakijalle yhdessä päätöksen kanssa.

2. Hakija voi hakea muutosta palautushakemuksen hylkäävään päätökseen palautusjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta samoin muotoa ja määräaikoja koskevin edellytyksin, joita sovelletaan kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden henkilöiden palautushakemuksia koskeviin muutoksenhakuihin.

Jos sitä, että palautushakemusta koskevaa päätöstä ei ole tehty tässä direktiivissä säädetyssä määräajassa, ei katsota palautusjäsenvaltion lainsäädännössä hakemuksen hyväksymiseksi eikä hylkäämiseksi, hakijalla on oltava käytettävissään samat hallinnolliset ja oikeudelliset menettelyt

kuin kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilla verovelvollisilla samassa tilanteessa. Jos tällaisia menettelyjä ei ole käytettävissä, katsotaan se, että palautushakemusta koskevaa päätöstä ei ole tehty kyseisessä määräajassa, hakemuksen hylkäämiseksi.”

12 Direktiivin 2008/9 26 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palautusjäsenvaltion on maksettava hakijalle maksettavan palautuksen määrälle korkoa, jos palautus maksetaan 22 artiklan 1 kohdan mukaisen viimeisen maksupäivän jälkeen.

Jos hakija ei toimita palautusjäsenvaltiolle pyydettyjä lisätietoja tai täydentäviä lisätietoja määräajassa, ensimmäistä kohtaa ei sovelleta. – –”

Unkarin oikeus

Arvonlisäverolaki

13 Vuoden 2007 arvonlisäverolain nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 251/F §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Mikäli kansallinen veroviranomainen katsoo käytettävissään olevien tietojen tai muiden seikkojen perusteella, ettei veronpalautushakemusta voida ratkaista perustellulla päätöksellä 251/E §:n 1 momentissa säädetyssä määräajassa, se voi pyytää kirjallisesti lisätietoja

a) Unkariin sijoittautumattomalta verovelvolliselta

b) asiallisesti ja alueellisesti toimivaltaiselta viranomaiselta, joka on rekisteröinyt Unkariin sijoittautumattoman verovelvollisen kyseiseen valtioon sijoittautuneeksi verovelvolliseksi 244 §:n 2 ja 3 momentin mukaisesti, tai

c) kolmannelta osapuolelta, jos on perusteltua syytä uskoa, että se voi vaikuttaa merkittävästi palautushakemuksen arviointiin.

– –

(3) Tämän pykälän 1 ja 2 momentissa tarkoitetussa kirjallisessa pyynnössä voidaan edellyttää maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen nimiin laaditun, 127 §:n 1 momentin a, c ja d kohdassa tarkoitetun sellaisen alkuperäisen asiakirjan tai tämän oikeaksi todistetun jäljennöksen esittämistä, joka osoittaa liiketoimen toteutuneen, jos on perusteltua syytä epäillä veron palauttamisen oikeusperustaa tai palautettavaksi vaaditun ostoihin sisältyvän veron määrää. – –

(4) Vastausaika on yksi kuukausi 1 ja 2 momentissa tarkoitetun pyynnön tiedoksiantopäivästä.”

14 Arvonlisäverolain 251/I §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos kansallinen veroviranomainen maksaa veronpalautuksen myöhässä, kultakin viivästyspäivältä on maksettava viivästyskorkoa. Kansallinen veroviranomainen ei ole velvollinen maksamaan viivästyskorkoja, jos maan alueelle sijoittautumaton verovelvollinen ei ole antanut täydellistä vastausta 251/F §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettuun tietopyyntöön päätöksen tekemiselle säädetyssä määräajassa.”

Verohallinnosta annettu laki

15 Verohallinnosta vuonna 2017 annetun lain nro CLI (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény, jäljempänä verohallintolaki) 49 §:n 1 momentin b kohdassa säädetään

seuraavaa:

”Veroviranomainen lopettaa menettelyn, jos

– –

b) veroviranomaisen kehotuksen saatuaan hakija ei ole antanut ilmoitusta tai noudattanut velvollisuuttaan tehdä korjaus ja tällaisen ilmoituksen tai korjauksen puuttuessa hakemusta ei voida käsitellä eikä menettelyä viran puolesta jatketa.”

16 Kyseisen lain 124 §:n 3 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”(3) Lukuun ottamatta mitättömyysperusteita hakija ei voi oikaisuvaiheessa eikä sitä seuraavassa menettelyssä vedota sellaisiin uusiin tosiseikkoihin taikka vedota tai esittää sellaisia uusia todisteita, joista se tiesi ennen ensimmäisen asteen päätöksen tekemistä mutta joita se ei ollut esittänyt todisteena, vaikka veroviranomainen oli sitä kehottanut, tai joihin se ei ollut tosiseikkojen osalta vedonnut.

(4) Edellä 3 momentissa tarkoitetussa pyynnössä on oltava kuvaus havainnoista ja olosuhteista, joiden osalta veroviranomainen pyytää verovelvollista esittämään todisteita, sekä maininta oikeudellisista seurauksista.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

17 Slovenské Energetické Strojárne on Slovakiaan sijoittautunut yhtiö, joka toimii energia-alalla ja tekee muun muassa voimalaitoksiin liittyviä insinööritöitä.

18 Vuonna 2020 yhtiö teki kokoonpano- ja asennustöitä Újpestin (Unkari) voimalaitoksessa. Tätä varten se hankki erilaisia tavaroita ja käytti erilaisia palveluja Unkarissa.

19 Kyseinen yhtiö teki 18.2.2021 toiseen jäsenvaltioon eli Slovakiaan sijoittautuneena verovelvollisena Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóságalle (kansallisen vero- ja tullihallinnon prioriteettiveronmaksajien toimisto, Unkari; jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) hakemuksen Unkarissa 1.1.2020–31.12.2020 hankittujen tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamiseksi. Tämä 37 013 654 Unkarin forintin (HUF) (n. 97 400 euron) suuruinen palautushakemus perustui näiden tavaroiden toimittajien ja palvelujen suorittajien laatimiin 19 laskuun.

20 Ensimmäisen asteen veroviranomainen esitti 22.2.2021 arvonlisäverolain 251/F §:n 1 momentin nojalla Slovenské Energetické Strojárnelle tietopyynnön tosiseikkojen selventämiseksi ja tämän pyytämän arvonlisäveron palautusoikeuden perusteltavuuden toteamiseksi. Kyseinen viranomainen pyysi etenkin toimittamaan useita palautushakemukseen liittyviä asiakirjoja kuukauden määräajassa tietopyynnön tiedoksiannosta.

21 Tämä pyyntö lähetettiin Slovenské Energetické Strojárnen sähköpostiosoitteeseen ja tämän katsotaan vastaanottaneen sen.

22 Ensimmäisen asteen veroviranomainen päätti 6.5.2021 tekemällään päätöksellä (jäljempänä ensimmäisen asteen päätös) lopettaa verohallintolain 49 §:n 1 momentin b kohdan nojalla arvonlisäveron palautusmenettelyn siitä syystä, ettei kyseinen yhtiö ollut toimittanut sen pyytämiä tietoja eikä käytettävissä olevien tietojen perusteella ollut mahdollista todeta hakemuksen perustana olevia tosiseikkoja vaaditulla tarkkuudella.

23 Slovenské Energetické Strojárne teki tästä päätöksestä 9.6.2021 oikaisuvaatimuksen toisen

asteen veroviranomaiselle. Se liitti oikaisuvaatimukseensa kaikki asiakirjat, joiden esittämistä tietopyynnössä oli pyydetty.

24 Toisen asteen veroviranomainen pysytti 20.7.2021 tekemällään päätöksellä ensimmäisen asteen päätöksen ja katsoi muun muassa, ettei se voinut ottaa huomioon oikaisuvaatimuksen liitteenä olevia asiakirjoja, koska verohallintolain 124 §:n 3 momentissa kielletään uusien todisteiden esittäminen oikaisuvaatimuksen tueksi, jos oikaisuvaatimuksen tekijä tiesi näistä todisteista ennen ensimmäisen asteen päätöksen tekemistä.

25 Slovenské Energetické Strojárne nosti 20.7.2021 tehdystä päätöksestä kanteen F?városi Törvényszékissä (Budapestin alioikeus, Unkari), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

26 Yhtiö väittää kyseisessä tuomioistuimessa, ettei verohallintolain 124 §:n 3 momenttia sovelleta arvonlisäveron palautusmenettelyyn. Se katsoo, että kyseisessä säännöksessä säädetty kielto esittää uusia todisteita merkitsee direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun muutoksenhakuoikeuden aineellista rajoitusta. Kyseisen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetty kuukauden määräaika puutteiden korjaamiselle silloin, kun veroviranomainen pyytää lisätietoja arvonlisäveron palautushakemukseen vastaamiseksi, ei ole luonteeltaan preklusiivinen määräaika. Mainitun direktiivin 26 artiklan ja arvonlisäverolain 251/I §:n 4 momentin mukaan määräajan noudattamatta jättämisestä seuraa ainoastaan, ettei hakija voi enää vaatia korkoa palautuksen viivästyessä.

27 Toisen asteen veroviranomaisen mukaan käsiteltävässä asiassa voidaan soveltaa verohallintolain 124 §:n 3 momenttia. Tällä säännöksellä, joka on vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukainen, pyritään ainoastaan estämään muutoksenhakumenettelyn pitkittyminen. Lisäksi kyseisen puutteiden korjaamiselle asetetun määräajan päättyminen ei johda oikeuden menettämiseen, koska on mahdollista hakea menetetyn määräajan palauttamista.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii näin ollen ensinnäkin, onko verohallintolain 124 §:n 3 momentissa säädetty uusien todisteiden esittämistä koskeva kielto direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohdan vastainen, koska tämä kielto voi merkitä verovelvollisen muutoksenhakuoikeuden aineellista rajoitusta.

29 Kyseinen tuomioistuin pohtii toiseksi myös sitä, että eikö tällaisesta kiellosta seuraa, että arvonlisäverolain 251/F §:n 4 momentissa säädetty yhden kuukauden määräaika puutteiden korjaamiselle muuttuu preklusiiviseksi määräajaksi, koska asiakirjoja, joita ei ole toimitettu tässä määräajassa, ei voida ottaa huomioon määräajan päättymisen jälkeen etenkään oikaisumenettelyssä.

30 Tältä osin se pohtii tällaisen kiellon oikeasuhteisuutta erityisesti perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetun tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden valossa. Vaikka unionin tuomioistuin totesi 2.5.2019 antamassaan tuomiossa Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354), että direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetty yhden kuukauden määräaika ei ole preklusiivinen määräaika, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen käsiteltäväksi saatetun asian olosuhteet eroavat kyseiseen tuomioon johtaneen asian olosuhteista, koska Unkarissa hallintomenettely on kaksiasteinen ja koska Unkarin oikeudessa säädetään nimenomaisesti uusien todisteiden esittämistä koskevan kiellon soveltamisesta toisen asteen menettelyssä.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kolmanneksi, sallitaanko direktiivissä 2008/9 se, että veroviranomainen lopettaa arvonlisäveron palautusmenettelyn, koska kyseisessä direktiivissä säädetään ainoastaan päätöksen tekemisestä arvonlisäveron palautushakemuksen hyväksymiseksi tai hylkäämiseksi eli asiaratkaisun tekemisestä.

32 F?városi Törvényszék on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin [2008/9] 23 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että direktiivin 2008/9 muutoksenhakua koskevat vaatimukset täyttää sellainen kansallinen säännös – eli tässä tapauksessa [verohallintolain] 124 §:n 3 momentti – jonka mukaan [arvonlisäverodirektiivissä] säädettyä arvonlisäveron palautushakemusta käsiteltäessä ei oikaisumenettelyssä sallita sellaisten uusien tosiseikkojen esittämistä tai sellaisiin uusiin todisteisiin vetoamista tai niiden esittämistä, joista hakijalla oli ennen ensimmäisen asteen viranomaispäätöksen tekemistä tieto mutta joita se ei veroviranomaisen kehotuksesta huolimatta esittänyt tai joihin se ei vedonnut, mikä merkitsee siten muutoksenhaun aineellisoikeudellista rajoitusta, joka ylittää direktiivissä [2008/9] säädetyt muodolliset ja määräaikaa koskevat vaatimukset?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, merkitseekö tämä sitä, että direktiivin [2008/9] 20 artiklan 2 kohdassa säädetty kuukauden määräaika on katsottava preklusiiviseksi määräajaksi? Voidaanko tämän katsoa täyttävän [perusoikeuskirjan] 47 artiklassa tarkoitetut tehokkaita oikeussuojakeinoja ja oikeutta oikeudenkäyntiin puolueettomassa tuomioistuimessa koskevat vaatimukset sekä olevan [arvonlisäverodirektiivin] 167, 169 ja 170 artiklan ja 171 artiklan 1 kohdan sekä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössään muotoilemien [arvonlisäverotuksen] neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukaista?

3) Onko direktiivin [2008/9] 23 artiklan 1 kohtaa, joka koskee palautushakemuksen täydellistä tai osittaista hylkäämistä, tulkittava siten, että sen mukaisena voidaan pitää kansallista säännöstä – eli tässä tapauksessa verohallinnosta annetun lain 49 §:n 1 momentin b kohtaa – jonka mukaan veroviranomainen lopettaa menettelyn, mikäli palautusta hakenut verovelvollinen ei toimita veroviranomaisen pyytämiä tietoja tai noudata velvollisuuttaan korjata puutteita, eikä hakemusta tämän vuoksi voida käsitellä jatkamatta menettelyä viran puolesta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, lähinnä, onko direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa, kun sitä luetaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen valossa, tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa arvonlisäveron palautushakemuksen tehnyttä verovelvollista kielletään toimittamasta toisen asteen veroviranomaisessa käytävässä oikaisumenettelyssä kyseisen direktiivin 20 artiklassa tarkoitettuja ensimmäisen asteen veroviranomaisen pyytämiä lisätietoja, joita kyseinen verovelvollinen ei toimittanut viimeksi mainitulle viranomaiselle mainitun direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyssä yhden kuukauden määräajassa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tässä yhteydessä myös sitä, onko kyseinen määräaika preklusiivinen, ja jos on, onko tällainen prekluusio yhteensopiva perusoikeuskirjan 47 artiklan kanssa.

34 Aluksi on muistutettava, että direktiivillä 2008/9 vahvistetaan sen 1 artiklan mukaan yksityiskohtaiset säännöt arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa säädetylle arvonlisäveron

palautukselle direktiivin 2008/9 3 artiklan edellytykset täyttäville palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille.

35 Oikeus veron palautukseen on vähennysoikeuden tavoin unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Tätä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä. Vähennys- ja palautusjärjestelmällä elinkeinonharjoittaja pyritään vapauttamaan kokonaan liiketoimintansa yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Tämä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (tuomio 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Tilanne voi kuitenkin olla toisin, jos tällaisten muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu (tuomio 21.10.2021, Wilo Salmson France, C?80/20, EU:C:2021:870, 77 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Arvonlisäveron palautusta koskevan oikeuden käyttämistä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta on todettava, että direktiivin 2008/9 20 artiklassa säädetään, että siinä tapauksessa, että palautusjäsenvaltio katsoo, ettei sillä ole kaikkia asiaankuuluvia tietoja päätöksen tekemiseksi koko palautushakemuksesta tai sen osasta, se voi pyytää erityisesti hakijalta tai sijoittautumisjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta lisätietoja, jotka on toimitettava yhden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona pyynnön vastaanottaja vastaanotti kyseisen pyynnön (tuomio 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, 37 kohta).

39 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut 2.5.2019 antamassaan tuomiossa Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, 46 kohta), tämä kyseisen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetty yhden kuukauden määräaika ei ole preklusiivinen määräaika.

40 Viimein direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollinen voi hakea muutosta palautushakemuksen hylkäävään päätökseen palautusjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta samoin muotoa ja määräaikoja koskevin edellytyksin, joita sovelletaan kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden henkilöiden palautushakemuksia koskeviin muutoksenhakuihin.

41 Tätä säännöstä on luettava kyseisen direktiivin johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen valossa, josta ilmenee, että direktiivillä pyritään muun muassa vahvistamaan yritysten muutoksenhakuoikeutta.

42 Direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan pääasiassa kyseessä olevan hallinnollisen oikaisuvaatimuksen kaltainen muutoksenhaku kuuluu palautusjäsenvaltion sisäiseen oikeusjärjestykseen tällaisen oikaisuvaatimuksen muodon ja siihen sovellettavan määräajan osalta.

43 Näin ollen sellaisten kansallisten toimenpiteiden käyttöönotto, joilla kieltäydytään ottamasta huomioon näyttöä, joka on toimitettu sen jälkeen, kun palautushakemuksen hylkäämistä koskeva

päätös on tehty, kuuluu jäsenvaltioiden menettelyllistä itsemääräämisoikeutta koskevan periaatteen nojalla kunkin jäsenvaltion kansalliseen oikeusjärjestykseen; nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäisiä tilanteita (vastaavuusperiaate), eikä niillä saada tehdä unionin oikeusjärjestyksessä tunnustettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate) (ks. analogisesti tuomio 9.9.2021, GE Auto Service Leasing, C?294/20, EU:C:2021:723, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Kun lisäksi otetaan huomioon tämän tuomion 39 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, tällaiset toimenpiteet eivät voi johtaa siihen, että lisätietopyynnön vastaanottamispäivästä laskettavan direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn yhden kuukauden määräajan, jonka kuluessa kyseisen pyynnön vastaanottajan on toimitettava palautusjäsenvaltiolle nämä tiedot, mukaan lukien tarvittaessa lisätodisteet, päättymiselle tunnustetaan kyseisen säännöksen vastaisesti preklusiivinen vaikutus.

45 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ensimmäisen asteen veroviranomainen esitti Slovenské Energetické Strojárnelle arvonlisäveron palautushakemuksen tekemisen jälkeen direktiivin 2008/9 20 artiklassa tarkoitetun lisätietopyynnön mutta tämä ei toimittanut näitä tietoja. Kyseinen yhtiö toimitti pyydetyt tiedot ainoastaan sellaisen toisen asteen veroviranomaiselle tehdyn hallinnollisen oikaisuvaatimuksen yhteydessä, joka vastaa kyseisen direktiivin 23 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua muutoksenhakua. Niitä ei kuitenkaan otettu huomioon, koska verohallintolain 124 §:n 3 momentin mukaan palautuksen hakija ei voi oikaisuvaatimuksessaan esittää uusia todisteita, joista sen tiesi ennen ensimmäisen asteen päätöksen tekemistä.

46 Tästä seuraa, että pääasia ei koske sellaista muotovaatimusten noudattamatta jättämistä, joka olisi esteenä näytön esittämiselle siitä, että arvonlisäveron palautusoikeutta koskevat aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaan sitä, minä ajankohtana tämä näyttö on esitettävä.

47 Tästä on ensinnäkin todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella säännöstöllä estetään järjestelmällisesti arvonlisäveron palauttaminen verovelvollisille, jotka tosin ovat vastanneet myöhässä lisätietopyyntöön mutta jotka täyttävät kaikki aineelliset edellytykset kyseisen palautuksen saamiseksi. Kuten tämän tuomion 35 ja 36 kohdassa on muistutettu, yhtäältä oikeus arvonlisäveron palautukseen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa, ja toisaalta arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että ostoihin sisältyvä arvonlisävero vähennetään tai palautetaan, jos aineelliset edellytykset täyttyvät.

48 Toiseksi todettuaan, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetty yhden kuukauden määräaika lisätietojen toimittamiselle ei ole preklusiivinen määräaika, unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että jos palautushakemus hylätään kokonaan tai osittain, verovelvollisella, joka ei ole toimittanut lisätietoja tässä määräajassa, on oikeus hakea muutosta hylkäyspäätökseen kyseisen direktiivin 23 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti ja täydentää palautushakemustaan tällaisen muutoksenhaun yhteydessä esittämällä lisätietoja, jotka ovat omiaan osoittamaan, että verovelvollisella on oikeus saada arvonlisäveron palautusta (ks. vastaavasti tuomio 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, 48 kohta).

49 Kuten julkisasiamies on todennut lähinnä ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa, nämä oikeuskäytännössä tehdyt päätelmät pätevät siitä riippumatta, onko muutoksenhaussa kyse pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta hallinnollisesta muutoksenhausta vai tuomioistuimelle tehtävästä muutoksenhausta.

50 Kolmanneksi pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö on ristiriidassa

hyvää hallintoa koskevasta oikeudesta, joka heijastaa erästä unionin oikeuden yleistä periaatetta, johtuvien vaatimusten kanssa, joita on sovellettava verotarkastusmenettelyn yhteydessä. Hyvän hallinnon periaate edellyttää, että pääasiassa kyseessä olevan veroviranomaisen kaltaisen hallintoviranomaisen on sille kuuluvan tarkastusvelvollisuuden puitteissa tutkittava huolellisesti ja puolueettomasti kaikki merkitykselliset näkökohdat sen varmistamiseksi, että sillä on päätöstä tehdessään käytettävissään mahdollisimman kattavat ja luotettavat tiedot (tuomio 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Se, ettei veroviranomaisella ole mahdollisuutta ottaa huomioon verohallintolain 124 §:n 3 momentin sisällön vuoksi kaikkia lisätietopyyntöön myöhässä annettuja vastauksia, mikä johtaa näiden myöhässä annettujen vastausten järjestelmälliseen hylkäämiseen, johtaa väistämättä siihen, että veroviranomainen loukkaa tätä periaatetta, koska se tekee päätöksen, jonka se mahdollisesti tietää perustuvan puutteellisiin tai jopa virheellisiin tietoihin. Lisäksi tästä seuraa se, että kyseinen veroviranomainen loukkaa suhteettomasti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta jättämällä arvonlisäverovelvollisen kannettavaksi veron, jonka palautukseen tällä on oikeus, vaikka yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta (ks. vastaavasti tuomio 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, 55 kohta).

52 Lopuksi on todettava neljänneksi, että direktiivin 2008/9 26 artiklan toinen kohta, joka koskee nimenomaisesti tilannetta, jossa verovelvollinen ei toimita siltä pyydettyjä lisätietoja asetetussa määräajassa, tukee myös tulkintaa, jonka mukaan palautusjäsenvaltio ei voi järjestelmällisesti kieltäytyä ottamasta huomioon lisätietopyyntöihin myöhässä annettuja vastauksia.

53 Näin ollen on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella säännöstöllä loukataan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaatetta ja erityisesti tehokkuusperiaatetta, koska siinä annetaan direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetylle yhden kuukauden määräajalle preklusiivinen vaikutus.

54 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa, kun sitä luetaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen valossa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa arvonlisäveron palautushakemuksen tehnyttä verovelvollista kielletään toimittamasta toisen asteen veroviranomaisessa käytävässä oikaisumenettelyssä kyseisen direktiivin 20 artiklassa tarkoitettuja ensimmäisen asteen veroviranomaisen pyytämiä lisätietoja, joita kyseinen verovelvollinen ei toimittanut viimeksi mainitulle viranomaiselle mainitun direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyssä yhden kuukauden määräajassa, koska tämä määräaika ei ole preklusiivinen määräaika.

Kolmas kysymys

55 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2008/9 23 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan veroviranomaisen on lopetettava arvonlisäveron palautusmenettely, jos verovelvollinen ei ole toimittanut asetetussa määräajassa veroviranomaisen kyseisen direktiivin 20 artiklan nojalla pyytämiä lisätietoja ja jos arvonlisäveron palautushakemusta ei voida käsitellä ilman näitä tietoja.

56 Tältä osin on korostettava, että kolmannen kysymyksen sanamuodossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee ainoastaan direktiivin 2008/9 23 artiklan 1 kohdan, jossa säädetään, että jos arvonlisäveron palautushakemus hylätään kokonaan tai osittain, palautusjäsenvaltion on ilmoitettava hylkäämisen syyt hakijalle yhdessä hylkäyspäätöksen kanssa.

57 Vastaavasti kyseisen direktiivin 21 artiklan ensimmäisessä kohdassa vahvistetaan määräajat, joiden kuluessa palautusjäsenvaltion on lisätietoja pyytäessään ilmoitettava hakijalle päätöksestään hyväksyä tai hylätä palautushakemus.

58 Nämä direktiivin 2008/9 säännökset koskevat siis nimenomaisesti ainoastaan mahdollisuutta tehdä päätöksiä arvonlisäveron palautushakemuksen hyväksymisestä tai hylkäämisestä kokonaan tai osittain, eivätkä ne koske mahdollisuutta lopettaa palautusmenettely.

59 Kyseisen direktiivin 23 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa puolestaan säädetään tosin, että jos sitä, että palautushakemusta koskevaa päätöstä ei ole tehty mainitussa direktiivissä säädetyssä määräajassa, ei katsota palautusjäsenvaltion lainsäädännössä hakemuksen hyväksymiseksi eikä hylkäämiseksi, hakijalla on oltava käytettävissään samat hallinnolliset ja oikeudelliset menettelyt kuin kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilla verovelvollisilla samassa tilanteessa. Jos tällaisia menettelyjä ei ole käytettävissä, katsotaan se, että palautushakemusta koskevaa päätöstä ei ole tehty kyseisessä määräajassa, hakemuksen hylkäämiseksi.

60 Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen menettelyn lopettamispäätös ei millään tavoin vastaa sitä, että päätöstä ei ole tehty asetetussa määräajassa, koska tällaisella lopettamispäätöksellä lopetetaan verovelvollisen esittämällä palautushakemuksella aloitettu menettely myöntämättä tämän hakemaa palautusta, joten sitä on pidettävä direktiivin 2008/9 23 artiklassa tarkoitettuna mainitun hakemuksen hylkäävänä päätöksenä.

61 Tästä seuraa, että kun muuhun jäsenvaltioon kuin palautusjäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen tekemästä arvonlisäveron palautushakemuksesta tehdään tällainen menettelyn lopettamispäätös, yhtäältä menettelyn lopettamisen perusteet on ilmoitettava verovelvolliselle samanaikaisesti kyseisen päätöksen kanssa direktiivin 2008/9 23 artiklan 1 kohdan mukaisesti ja toisaalta mainittuun päätökseen on voitava hakea muutosta palautusjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta kyseisen direktiivin 23 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti.

62 Tällaisen muutoksenhaun yhteydessä verovelvollisella on joka tapauksessa oltava oikeus toimittaa lisätiedot, joita se ei ole toimittanut direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetyssä yhden kuukauden määräajassa, kuten tämän tuomion 48 ja 49 kohdasta ilmenee.

63 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/9 23 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan veroviranomaisen on lopetettava arvonlisäveron palautusmenettely, jos verovelvollinen ei ole toimittanut asetetussa määräajassa veroviranomaisen kyseisen direktiivin 20 artiklan nojalla pyytämiä lisätietoja ja jos arvonlisäveron palautushakemusta ei voida käsitellä ilman näitä tietoja, sillä edellytyksellä, että menettelyn lopettamispäätöstä pidetään mainitun direktiivin 23 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna kyseisen palautushakemuksen hylkäävänä päätöksenä ja siihen voidaan hakea muutosta saman direktiivin 23 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyjen edellytysten mukaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe

kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY 23 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa, kun sitä luetaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen valossa,**

on tulkittava siten, että

se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa arvonlisäveron palautushakemuksen tehnyttä verovelvollista kielletään toimittamasta toisen asteen veroviranomaisessa käytävässä oikaisumenettelyssä kyseisen direktiivin 20 artiklassa tarkoitettuja ensimmäisen asteen veroviranomaisen pyytämiä lisätietoja, joita kyseinen verovelvollinen ei toimittanut viimeksi mainitulle viranomaiselle mainitun direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyssä yhden kuukauden määräajassa, koska tämä määräaika ei ole preklusiivinen määräaika.

2) **Direktiivin 2008/9 23 artiklaa**

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan veroviranomaisen on lopetettava arvonlisäveron palautusmenettely, jos verovelvollinen ei ole toimittanut asetetussa määräajassa veroviranomaisen kyseisen direktiivin 20 artiklan nojalla pyytämiä lisätietoja ja jos arvonlisäveron palautushakemusta ei voida käsitellä ilman näitä tietoja, sillä edellytyksellä, että menettelyn lopettamispäätöstä pidetään mainitun direktiivin 23 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna kyseisen palautushakemuksen hylkäävänä päätöksenä ja siihen voidaan hakea muutosta saman direktiivin 23 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyjen edellytysten mukaisesti.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.