

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MICHAL BOBEK

10 päivänä marraskuuta 2016 (1)

Asia C-564/15

Tibor Farkas

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

(Ennakkoratkaisupyyntö – Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Kecskemétin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari)

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 199 artiklan 1 kohdan g alakohda – Veroviranomaisten päätös, jossa vahvistetaan tavaroiden hankkijan maksettavaksi tuleva ”veron erotus” – Mahdollisuutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ei ole – Seuraamusmaksun määrääminen – Seuraamusmaksun oikeasuhteisuus

I Johdanto

1. Tibor Farkas (jäljempänä kantaja) osti irtokatoksen maksukyvyttömältä yritykseltä (jäljempänä myyjä) huutokaupassa. Kantaja maksoi kauppahinnan ja myyjän luovutuksesta perimän arvonlisäveron. Myöhemmin hän haki kyseisen määrän vähentämistä arvonlisäveroilmoituksessaan. Veroviranomaiset kuitenkin ilmoittivat, että liiketoimeen olisi pitänyt soveltaa käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää. Kyseisessä järjestelmässä kantaja oli velvollinen maksamaan kyseisen arvonlisäveron veroviranomaisille. Veroviranomaiset kehottivat näin ollen kantajaa maksamaan kyseisen määrän ja lisäksi määräsivät hänelle seuraamusmaksun, jonka määrä oli 50 prosenttia maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta.

2. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele unionin tuomioistuimelta, ovatko tällaiset veroviranomaisten päätökset direktiivin 2006/112(2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) mukaisia.

3. Ennen kuin tätä voidaan arvioida, on kuitenkin tarkasteltava ensin erästä alustavaa kysymystä. Tämä alustava kysymys, joka nousi ohimennen esille ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksissä, liittyy arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan moitteettomaan täytäntöönpanoon ja luovutuksen luokitteluun tässä tapauksessa irtaimiksi tai kiinteiksi omaisuuksiksi.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin lainsäädäntö

4. Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädettiin käsiteltävän asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana, että ”arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron”.

5. Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa ”velallisen kiinteän omaisuuden luovutuksen maksuvelvollisuuden määräävän päätöksen perusteella pakkomyyntimenettelyssä”.

6. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 11 kohdassa säädetään, että jos hankkija on veronmaksuvelvollinen, ainoastaan seuraavat tiedot ovat lähtökohtaisesti arvonlisäverotusta varten pakollisia laskuissa: ”viittaus tämän direktiivin sovellettavaan säännökseen tai vastaavaan kansalliseen säännökseen taikka tieto kyseiseen tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen sovellettavan vapautuksen tai käännetyin maksuvelvollisuuden perusteesta”.

B Kansallinen lainsäädäntö

7. Vuonna 2007 annetun arvonlisäverolain (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä arvonlisäverolaki) 142 §:n 1 momentissa säädetään, että ”veron maksaa se, joka hankki tavaran tai vastaanottaa palvelun – – g) yrityksen aineellisen käyttöomaisuuden hankinnasta tai muusta tavaranluovutuksesta tai palvelusuorituksesta, jonka toteutushetkellä markkinoilla tavanomaisesti sovellettu hinta on yli 100 000 forinttia, jos suoritusvelvollinen verovelvollinen on asetettu konkurssiin tai mihin tahansa muuhun menettelyyn, jolla maksukyvyttömyys lopullisesti todetaan”.

8. Jos liiketoimeen sovelletaan 142 §:n 1 momentin g kohtaa, saman pykälän 7 momentin mukaan ”tavarantoimittaja tai palvelun suorittaja huolehtii laskun laatimisesta siten, ettei siinä mainita myynnistä maksettavan veron määrää – –”.

9. Arvonlisäverolain 169 §:n n kohdassa säädetään, että jos tavaran hankkija tai palvelun vastaanottaja on velvollinen maksamaan veron, laskun on sisällettävä ”maininta ’fordított adózás’ [käännetty veronmaksuvelvollisuus]”.

III Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

10. Kantaja osti irtokatoksen veroviranomaisten sähköisesti toimittamassa myyjän omaisuuden pakkohuutokaupassa.

11. Myyjä laati tavanomaista arvonlisäverojärjestelmää koskevien säännösten mukaisen laskun, jossa luovutuspäiväksi oli merkitty 26.11.2012. Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että kantaja maksoi kauppahinnan, joka sisälsi arvonlisäveron (jäljempänä arvonlisäveron ensimmäinen määrä). Hän haki myöhemmin laskun sisältämän arvonlisäveron vähentämistä arvonlisäveroilmoituksessaan.

12. Kun Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Bács-Kiskun paikallinen verovirasto, jäljempänä alimman asteen veroviranomainen) tarkasti kantajan tilit, se kuitenkin totesi, että liiketoimeen olisi pitänyt soveltaa arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin g kohdan mukaista käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää. Näin ollen kantajan olisi pitänyt maksaa liiketoimesta arvonlisävero, koska hän oli katoksen hankkija. Alimman asteen veroviranomainen katsoi, että kantaja oli velvollinen maksamaan 744 000 Unkarin forintin

(jäljempänä HUF) suuruisen "veron erotuksen". Alimman asteen veroviranomaisen mukaan kyseinen määrä vastasi käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä liiketoimesta maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa (jäljempänä arvonlisäveron toinen määrä). Alimman asteen veroviranomainen hylkäsi kantajan pyynnön kyseisen määrän palauttamisesta ja määräsi kantajan maksamaan seuraamusmaksuna 372 000 HUF:ia.

13. Päätöksen vahvisti toisen asteen veroviranomainen, Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Dél-alföldin alueellinen verovirasto, jäljempänä vastaaja).

14. Kantaja on riitauttanut viimeksi mainitun päätöksen Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságissa (Kecskemétin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari). Hän väittää, että tällaiset kansallisten veroviranomaisten päätökset ovat unionin oikeuden vastaisia. Kantajan mukaan vastaaja eväsi häneltä oikeuden vähentää arvonlisävero pelkän muotovirheen vuoksi, koska myyjä laati kyseisen laskun tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän eikä käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaisesti. Hän huomauttaa, että myyjä maksoi arvonlisäveron ensimmäisen määrän verohallinnolle. Valtiolle ei siten ole aiheutunut tulonmenetystä, ja verohallinnolla on ollut käytettävissään kaikki tarvittavat tiedot veron oikean määrän määrittämiseksi.

15. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin yhtyy joihinkin kantajan esittämiin epäilyihin. Se huomauttaa, ettei veronkierrosta ole viitteitä. Lisäksi se katsoo, ettei veroviranomaisten tulkinta vaikuta oikeasuhteiselta käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän tavoitteeseen nähden.

16. Tässä tilanteessa Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko arvonlisäverodirektiivin säännösten ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja veropetosten ehkäisemistavoitteen kannalta suhteellisuusperiaatteen mukaisena pidettävä arvonlisäverolain säännöksiin perustuvaa veroviranomaisen käytäntöä, jonka mukaisesti veroviranomainen vahvistaa tavaran hankkijan (tai palvelun vastaanottajan) maksettavaksi 'veron erotuksen' siinä tapauksessa, että tavaran luovuttaja (tai palvelun suorittaja) laatii laskun käännetyin veronmaksuvelvollisuuden alaan kuuluvasta liiketoimesta välitöntä verovelvollisuutta koskevien säännösten mukaisesti, ilmoittaa laskussa arvonlisäveron määrän ja maksaa veron valtiolle, kun taas tavaran hankkija puolestaan kirjaa laskun laatijalle maksamansa arvonlisäveron vähennyksiin, vaikkei hankkijalla ole oikeutta vähentää 'veron erotuksena' vahvistettua liikevaihtoveroa?

2) Onko veronmaksuvelvollisen valinnassa tapahtuneesta virheestä oikeasuhteisena seuraamuksena pidettävä 'veron erotuksen' vahvistamista siten, että se sellaisenaan synnyttää velvollisuuden maksaa 50 prosentin suuruinen veroseuraamus, kun virheestä ei ole aiheutunut verotulojen menetystä eikä ole viitteitä väärinkäytöksistä?"

17. Kirjallisia huomautuksia esittivät Viron ja Unkarin hallitukset sekä Euroopan komissio. Unkarin hallitus ja komissio esittivät suulliset lausumansa 7.9.2016 pidetyssä istunnossa.

IV Asian tarkastelu

18. Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaan sitä sovelletaan ainoastaan "velallisen kiinteän omaisuuden luovutukseen maksuvelvollisuuden määräävän päätöksen perusteella pakkomyyntimenettelyssä". Kyseisessä säännöksessä sen soveltamisala rajataan siten selkeästi vain *kiinteään* omaisuuteen.

19. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa pyynnössään, että kantajan hankkima

omaisuus muodostui "irtokatoksesta". Kansallinen tuomioistuin ei kuitenkaan lausu mitään siitä, oliko se luokitellut käsiteltävänä olevan asian tosiseikkojen perustella kyseisen katoksen irtaimeksi vai kiinteäksi omaisuudeksi.

20. Se, miksi tällä kysymyksellä oli vain jossain määrin merkitystä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, voi olla ymmärrettävää, kun otetaan huomioon (edellä tämän ratkaisuehdotuksen 7 kohdassa toistetun) sovellettavan kansallisen lainsäädännön sanamuoto, jossa ei erotella irtainta ja kiinteää omaisuutta. Tämä luokittelu on kuitenkin ratkaisevan tärkeä arvonalisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan sovellettavuuden kannalta.

21. Vaikka tämän määrittäminen on viime kädessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia, oletan, että irtokatos on nimensä mukaisesti *irtainta* omaisuutta (jäljempänä A osa). Arvioin sen jälkeen sitä epätodennäköistä tapausta, että irtokatosta pidettäisiin kiinteänä omaisuutena (jäljempänä B osa).

A Tilanne, jossa irtokatos on irtainta omaisuutta

22. Arvonalisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdtaa sovelletaan kiistatta ainoastaan *kiinteään* omaisuuteen.

23. Unkarin hallitus vahvisti istunnossa, että arvonalisäverolain 142 §:n 1 momentin g kohdalla on tarkoitus panna täytäntöön arvonalisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdta.(3) Se myös vahvisti, että arvonalisäverolain 142 §:n 1 momentin g kohtaa sovelletaan sekä irtaimen että kiinteään omaisuuteen.

24. Tästä seuraa, että jos arvonalisäverolain 142 §:n 1 momentin g kohtaa sovellettiin irtaimen omaisuuteen ja jos irtokatos luokitellaan sellaiseksi, käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltaminen on ulotettu arvonalisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan aineellista soveltamisalaa laajemmalle.

25. Kysymys kuuluukin, onko jäsenvaltiolla oikeus laajentaa 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan aineellista soveltamisalaa tällä tavalla. Mielestäni näin ei ole seuraavista syistä.

26. Ensinnäkin arvonalisäverodirektiivin 193 artiklassa esitetään perussääntö siitä, kuka on velvollinen maksamaan arvonalisäveron.(4) Sen mukaan arvonalisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun.

27. Kyseisessä säännöksessä säädettiin käsiteltävän asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana myös, että arvonalisäverodirektiivin 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa "toinen henkilö" voi olla velvollinen maksamaan veron.

28. Tästä seuraa, että näihin säännöksiin sisältyvä käännetty veronmaksuvelvollisuus on poikkeus 193 artiklassa säädetyistä pääsäännöistä. Tämän vuoksi näiden säännösten soveltamisalaa on tulkittava suppeasti.(5) Käsiteltävässä asiassa tämä tarkoittaa, että yleissäännöstä olisi poikettava vain, kun siitä säädetään nimenomaisesti arvonalisäverodirektiivissä.

29. Toiseksi, kun arvonalisäverodirektiivin 193 artiklaa luetaan yhdessä 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan kanssa, osoittautuu, että sen määrittäminen, kuka on velvollinen maksamaan arvonalisäveron kiinteän omaisuuden luovutuksesta pakkomyyntimenettelyssä, on yhdenmukaistettu täysimääräisesti. Kuten unionin tuomioistuin on aiemmin selittänyt, 199 artiklan 1 kohdan g alakohdta otettiin käyttöön(6) yhdessä muiden 199 artiklaan sisältyvien käännetyn veronmaksuvelvollisuuden soveltamisperusteiden kanssa tarkoituksena antaa kaikille jäsenvaltiolle mahdollisuus soveltaa poikkeustoimenpiteitä, joihin aiemmin ainoastaan tietyille

jäsenvaltioille oli myönnetty oikeus ja joilla pyrittiin veropetosten ja veronkierron estämiseen tietyillä aloilla tai tietyntyyppisten liiketoimien yhteydessä.(7)

30. Tästä seuraava yhdenmukaistaminen ei siten salli jäsenvaltioiden laajentaa omasta tahdostaan arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn poikkeuksen aineellista soveltamisalaa.

31. Kolmanneksi ainoa mahdollinen tapa, jolla yksittäinen jäsenvaltio voi poiketa 193 artiklaan ja 199 artiklan 1 kohdan g alakohtaan sisältyvästä yleissäännöstä, on se, että jäsenvaltio saa arvonlisäverodirektiivin 395 artiklan mukaisen luvan. Mainitussa määräyksessä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus pyytää lupaa "ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten taikka veron kiertämisen estämiseksi".

32. Unkari olisi siten voinut laajentaa 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaisen poikkeuksen soveltamisalaa neuvoston arvonlisäverodirektiivin 395 artiklan mukaisesti tekemällä päätöksellä myönnetyn poikkeuksen turvin.(8)

33. Istunnossa asianosaisten kuulemiseksi vahvistettiin, ettei Unkarille ole myönnetty tällaista yksittäistä poikkeusta.

34. Koska Unkarille ei ole myönnetty poikkeusta arvonlisäverodirektiivin 395 artiklan perusteella, se ei voi soveltaa käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää irtokatoksen luovutukseen, kuten kansallisessa menettelyssä on tehty.

35. Näin ollen pääasian olosuhteissa arvonlisäverodirektiiviä olisi tulkittava siten, että se estää käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamisen ulottamisen koskemaan pakkomyyntimenettelyssä luovutettua irtainta omaisuutta.

36. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät tosiseikat osoittavat, että kantaja ja myyjä toimivat arvonlisäverodirektiivin mukaisesti soveltaessaan irtokatoksen luovutukseen tavanomaista arvonlisäverojärjestelmää.

37. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo käsiteltävän asian tosiseikkojen perusteella, että irtokatos on todellakin irtainta omaisuutta, se on silloin velvollinen tekemään tarvittavat päätelmät tästä tosiseikasta unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti.

38. Kansallista lainsäädäntöä olisi tulkittava mahdollisimman pitkälle yhdenmukaisesti asiaa koskevien unionin oikeuden säännösten ja määräysten kanssa.(9) Kuten unionin tuomioistuin on myöntänyt, unionin oikeuden kanssa yhdenmukaisella tulkinnalla on kuitenkin rajansa. Se ei etenkaan voi olla perustana kansallisen oikeuden contra legem -tulkinnalle.(10) Kun unionin oikeuden mukainen tulkinta osoittautuu mahdottomaksi, kansallisen tuomioistuimen velvollisuutena on antaa unionin oikeudelle täysi oikeusvaikutus jättämällä tarvittaessa soveltamatta unionin oikeuden kanssa yhteensopimattomia kansallisen oikeuden säännöksiä ilman, että kyseiset säännökset olisi ensin kumottava.(11) Se, onko kansallisella tuomioistuimella oikeus tehdä näin viran puolesta, riippuu vastaavuusperiaatteen noudattamisesta, nimittäin siitä, olisiko kansallinen tuomioistuin vastaavassa tilanteessa velvollinen ottamaan viran puolesta esille kansallisten säännösten rikkomista koskevaa perustetta.(12)

B *Tilanne, jossa irtokatos on kiinteää omaisuutta*

39. Edellä esitetyistä syistä katson, että käsiteltävän asian arviointi voi päättyä tähän.

40. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin sille esitettyjen tosiseikkojen perusteella kuitenkin katsoo, että irtokatos on kiinteää omaisuutta, mikä vaikuttaa hyvin epätodennäköiseltä jo katoksen nimenkin vuoksi, esitän seuraavassa jaksossa lyhyesti vaihtoehtoisia selvennyksiä auttaakseni ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta kaikin tavoin.

41. Esitän ensiksi useita alustavia huomautuksia erosta, joka olisi tehtävä arvonlisäveron ensimmäisen ja toisen määrän maksamisen välillä (jäljempänä 1 kohta). Tarkastelen sen jälkeen kysymystä siitä, oliko veroviranomaisilla oikeus vaatia kantajaa täyttämään arvonlisäverovelvoitteensa käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä, samalla kun ne epäivät kantajan pyynnön ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä (jäljempänä 2 kohta). Arvioin lopuksi kantajalle määrätyn seuraamusmaksun oikeasuhteisuutta (jäljempänä 3 kohta).

1. Arvonlisäveron ensimmäisen ja toisen määrän erottaminen

42. On syytä selventää, että tässä alajaksossa tarkasteltavat kysymykset koskevat ensisijaisesti verotuksellisia velvoitteita ja oikeuksia, joita kantajalla on veroviranomaisiin nähden arvonlisäveron toisen määrän osalta. Käänteisesti nämä kysymykset eivät koske oikeuksia ja velvoitteita, jotka syntyvät kantajan, myyjän ja verohallinnon välisessä suhteessa arvonlisäveron ensimmäisen määrän osalta.

43. Käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamisen näkökulmasta ja olettaen, että kyseistä järjestelmää todellakin voitiin soveltaa kyseiseen liiketoimeen, arvonlisäveron ensimmäisen määrän maksaminen oli virhe. Tämä virhe olisi korjattava kantajan ja myyjän sekä myyjän ja verohallinnon kesken.(13)

44. Unionin tuomioistuin on aiemmin todennut, että jäsenvaltioiden on säädettävä mahdollisuudesta oikaista perusteettomasti laskutettu arvonlisävero(14) edellytyksin, joiden on oltava vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen mukaisia.(15) Etenkin tehokkuusperiaatteen yhteydessä huomautan irtokatoksen myynnin melko erityisistä olosuhteista, nimittäin siitä, että myyjä oli myyntihetkellä maksukyvytön ja että veroviranomaiset hoitivat pakkomyynnin.(16)

45. Olipa kansallinen menettely arvonlisäveron ensimmäisen määrän palauttamiseksi millainen tahansa, on tärkeää korostaa, että verohallinnon on lähtökohtaisesti palautettava kyseinen määrä myyjälle ja/tai kantajalle.

46. Tämän vuoksi katson, että verohallinnolle maksettu arvonlisäveron ensimmäinen määrä ei ole suoraan merkityksellinen arvioitaessa käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaisia kantajan velvoitteita. Tämä sama tosiseikka on kuitenkin mielestäni jossain määrin merkityksellinen arvioitaessa kantajan vähennysoikeutta ja seuraamusmaksun oikeasuhteisuutta.

2. Kantajan arvonlisäverovelka ja vähennysoikeus

47. Edellä esitetyn perusteella katson, että ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä olisi tulkittava siten, että sillä pyritään selvittämään, estääkö arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate veroviranomaisia vaatimasta verovelvollista, joka on maksanut perusteettomasti arvonlisäveron luovuttajalle, maksamaan arvonlisäveron käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä ja epäämystä kyseiseltä verovelvolliselta oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jos verovelvollinen ei ole syylistynyt petokseen.

48. Jos oletetaan, että käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää voitiin soveltaa

näissä olosuhteissa, kantaja oli todellakin velvollinen maksamaan arvonlisäveroa katoksen luovutuksesta. Tämä tarkoittaa, ettei luovutuksesta olisi pitänyt periä arvonlisäveroa ja että laskussa olisi pitänyt mainita, että kyseessä oli käännetty veronmaksuvelvollisuus, kuten arvonlisäverolain 169 §:n n kohdassa säädetään.

49. Kuten komissio huomauttaa, tämä tarkoittaa myös sitä, että kantaja oli velvollinen ilmoittamaan arvonlisäveron veroviranomaisille. Jos siis katoksen oletetaan olevan kiinteää omaisuutta, veroviranomaisilla oli oikeus vaatia kantajaa täyttämään veloitteensa käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä.(17)

50. Kokonaan toinen asia on kuitenkin se, oliko veroviranomaisilla oikeus evätä kantajan pyyntö ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä.

51. Unionin tuomioistuimen mukaan vähennysoikeus kuuluu keskeisesti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa – lukuun ottamatta veropetoksia tai väärinkäytöksiä.(18)

52. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, ettei kantajan syylistymisestä veropetokseen ole viitteitä. Kiinnostavaa kyllä, veroviranomaiset myönsivät pääasian oikeudenkäynnissä, että kantajalla todellakin oli oikeus vähentää kyseinen ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Unkarin hallitus oli samaa mieltä.

53. Edellä esitetystä huolimatta asian tosiseikat osoittavat, että vähennysoikeus on evätty kantajalta.

54. Minulle on epäselvää, miten ja miksi näin tapahtui. Käsittääkseni on niin, että kun veroviranomaiset havaitsivat, ettei kantaja ollut soveltanut käännettyä veronmaksuvelvollisuutta, ne ilmoittivat, että arvonlisäveron toisesta määrästä tuli ”veron erotus” – siis oletettavasti verovelkaa. Vaikuttaa näin ollen siltä, että lainsäädännön tai veroviranomaisten hallintokäytännön seurauksena arvonlisäveron toinen määrä muuttui verovelaksi, johon vähennysoikeutta ei enää sovelleta.

55. Tämä oletettavasti tarkoittaa, ettei kyseistä ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa vastaavia kantajan kuluja voida enää vähentää. Tällainen lopputulos on mielestäni ristiriidassa yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen(19) kanssa siinä mielessä, että arvonlisäverojärjestelmässä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta(20) ja varmistamaan, että arvonlisävero rasittaa ainoastaan loppukuluttajaa.(21)

56. Välipäätelmäni on näin ollen, ettei arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate estä veroviranomaisia vaatimasta verovelvollista, joka on maksanut perusteettomasti arvonlisäveron luovuttajalle, maksamaan arvonlisäveron käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä. Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate kuitenkin estää veroviranomaisia epäämystä kyseiseltä verovelvolliselta oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jota verovelvollinen ei ole ilmoittanut asianmukaisesti käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä, jos ei ole todisteita verovelvollisen syylistymisestä petokseen.

3. Seuraamusmaksun oikeasuhteisuus

57. Päätelmä, jonka mukaan kantajaa estettiin perusteettomasti käyttämästä vähennysoikeuttaan, ei tarkoita, ettei veroviranomaisilla ollut oikeutta määrätä hänelle seuraamusmaksua käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaisten veloitteiden laiminlyönnistä. Vähennysoikeus ja velvollisuus maksaa vähennysoikeuden käyttämisen

edellytykseksi asetettujen velvoitteiden laiminlyönnistä määrätty seuraamusmaksu ovat kaksi erillistä asiaa.

58. Unionin tuomioistuin on todennut, että kun arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä nimenomaisesti seuraamusjärjestelmästä kyseisessä direktiivissä tarkoitettujen verovelvollisille kuuluvien velvoitteiden täyttämättä jättämisen varalta, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden mukaisesti.(22)

59. Kuten komissio totesi kirjallisissa huomautuksissaan, suhteellisuusperiaate on yksi näistä periaatteista.(23)

60. Todentaakseen, onko suhteellisuusperiaatetta noudatettu, kansallisen tuomioistuimen on varmistettava, ettei asianomainen seuraamus mene pidemmälle kuin on tarpeen veron oikean kannon varmistamista ja veropetosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi.(24) On myös otettava huomioon erityisesti rikkomuksen luonne ja vakavuus sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.(25)

61. Unkarin hallitus selitti istunnossa, että sovellettavan kansallisen säännöksen eli verotuksesta vuonna 2003 annetun lain XCII (adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény) 170 §:n mukaan seuraamusmaksun vakiomäärä on 50 prosenttia. Tätä määrää sovellettiin kantajaan.

62. Unkarin hallitus selitti myös, että saman lain 171 §:n mukaan 50 prosentin vakiomäärää voidaan alentaa tai seuraamusmaksu voidaan jättää kokonaan määräämättä poikkeustilanteissa, kun verovelvollinen toimi asianmukaista huolellisuutta noudattaen.

63. Sovellettavat kansalliset säännökset vaikuttavat sallivan seuraamuksen mukauttamisen ja lieventämisen yksittäistapauksen erityispiirteiden perusteella.(26) Näin ollen yleisellä tasolla tarkasteltuina kansalliset säännökset vaikuttavat suhteellisuusperiaatteen mukaisilta.

64. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia on tutkia, sovellettiinko samoja säännöksiä oikeasuhteisesti kantajaa koskevassa yksittäistapauksessa. Käsiteltävän asian yhteydessä on kuitenkin syytä korostaa useita tekijöitä.

65. Kantaja ei ensinnäkään vaikuta syyllistyneen petokseen. Sekä arvonlisäveron ensimmäinen että toinen määrä maksettiin veroviranomaisille. Ennakkoratkaisupyynnössä ei toiseksi mainita kantajan viivytelleen arvonlisäveron toisen määrän maksamisessa, lukuun ottamatta viivästystä, joka johtui siitä, että kantaja oli ymmärtänyt (väärin) käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän. Arvonlisäverolain 142 §:n 7 momentista ilmenee kolmanneksi, että velvollisuus laatia lasku käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaisesti on myyjällä. On syytä korostaa, että myyjä laati laskun, joka ei ollut käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän sovellettavien säännösten mukainen, ja että tämä tapahtui veroviranomaisten järjestämässä pakkomyyntimenettelyssä.

66. Kun otetaan huomioon nämä erityistekijät, on kyseenalaista, kuten komissio toteaa, sovellettiinko 50 prosentin vakiomäärää vasta sitten, kun kantajan tilannetta oli aidosti arvioitu tapauskohtaisesti. Kuten edellä todettiin, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia on kuitenkin tutkia, onko käsiteltävässä asiassa noudatettu suhteellisuusperiaatetta.

V Ratkaisuehdotus

67. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jos jäsenvaltiolle ei ole myönnetty poikkeusta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 395 artiklan perusteella, irtaimen omaisuuden luovutukseen pakkomyyntimenettelyssä kyseisen direktiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaisesti ei voida soveltaa käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1).

3 – Unkarin hallituksen mukaan arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin g kohdalla on tarkoitus panna täytäntöön myös arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan f alakohta. On kuitenkin vaikea nähdä, miten 199 artiklan 1 kohdan f alakohta olisi merkityksellinen käsiteltävän asian kannalta, koska se koskee ”tavaroiden luovutusta omistuksenpidätysoikeuden siirrettyä siirronsaajalle, joka käyttää tätä oikeuttaan”.

4 – Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus 6.11.2014, Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, 29 kohta).

5 – Tuomio 26.5.2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 – Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten tai veron kiertämisen estämiseen tähtäävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta 24.7.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/69/EY (EUVL 2006, L 221, s. 9). Tuomio 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, 24 kohta).

7 – Direktiivin 2006/69/EY johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale ja arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 42 perustelukappale, jossa esitetään arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan tavoite. Kuten unionin tuomioistuin huomautti, ”kyseisellä säännöksellä annetaan veroviranomaisille mahdollisuus kantaa arvonlisävero kyseessä olevista liiketoimista silloin, kun velallisen kyky sen maksamiseen on vaarantunut”. Tuomio 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, 25 ja 28 kohta).

8 – Arvonlisäverodirektiivin 395 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tiettyntyyppisten veropetosten taikka veron kiertämisen estämiseksi.– –”

9 – Tuomio 19.4.2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, 42 kohta); tuomio 15.1.2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, 38 kohta) ja tuomio 19.12.2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, 75 ja 76 kohta).

10 – Ks. tuomio 28.7.2016, JZ (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, 33 kohta); tuomio 19.4.2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 11.11.2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, 31 ja 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 30.4.2014, Kásler and Káslerné Rábai (C-26/13, EU:C:2014:282, 65 kohta).

11 – Äskettäin mm. tuomio 8.7.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 49 kohta

oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 – Ks. vastaavasti tuomio 12.2.2008, Willy Kempter KG (C-2/06, EU:C:2008:78, 45 ja 46 kohta). Ks. lisäksi tuomio 14.12.1995, van Schijndel ja van Veen (C-430/93 ja C-431/93, EU:C:1995:441, 13, 14 ja 22 kohta) ja tuomio 24.10.1996, Kraaijeveld ym. (C-72/95, EU:C:1996:404, 57, 58 ja 60 kohta).

13 – Ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 40–43 kohta).

14 – Tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 25 ja 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 – Tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, 37 ja 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 – Ks. analogisesti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, 41 kohta).

17 – Kuten unionin tuomioistuin huomautti, käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaan ”palvelujen suorittajan ja vastaanottajan välillä ei makseta lainkaan arvonlisäveroa vaan vastaanottaja on veronmaksuvelvollinen toteutettuihin liiketoimiin liittyvästä aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäverosta mutta se voi lähtökohtaisesti myös vähentää saman veron siten, ettei verohallinnolle jää maksettavaa”. Tuomio 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 29 kohta).

18 – Ks. julkisasiamies Szpunarin ratkaisuehdotus Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym. (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2217, 42 kohta) ja samassa asiassa 18.12.2014 annettu tuomio (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 48 kohta). Ks. myös tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 84 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös vastaavasti tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 45–47 kohta).

19 – Tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 23.4.2015, GST–Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 – Tuomio 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 – Tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta). Ks. myös julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, 24 kohdan loppu).

22 – Tuomio 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 – Tuomio 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 – Tuomio 23.4.2015, GST–Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 – Tuomio 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 – Tuomio 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, 40 kohta). Toisin sitä vastoin tuomiossa 19.7.2012, R-dlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, 50–52 kohta).