



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MACIEJ SZPUNAR

14 päivänä joulukuuta 2023¹

Asia C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Ennakkoratkaisupyyntö – Fővárosi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä –
Direktiivi 2006/112/EY – 170 artikla – Arvonlisäveron palautus verovelvollisille, jotka eivät ole
sijoittautuneet palautusjäsenvaltioon – Direktiivi 2008/9/EY – 20 artikla –
Palautusjäsenvaltion esittämä lisätietopyyntö – Menettelyn lopettaminen siitä syystä, että
lisätietoja ei ole toimitettu määräajassa – 23 artikla – Kieltäytyminen ottamasta huomioon
tietoja, jotka on esitetty ensimmäistä kertaa vasta oikaisumenettelyssä

Johdanto

1. Yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus on keskeisessä asemassa, koska sen avulla verovelvollinen voi välttää verosta, joka kannetaan vasta kuluttajilta, aiheutuvan verorasituksen. Arvonlisäveron yksittäisten jäsenvaltioiden alueelle rajoittuvan alueellisen luonteen vuoksi vähennysoikeutta ei kuitenkaan synny tilanteessa, jossa verovelvollinen, jolla ei ole taloudellisen toiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa, hankkii kyseisestä jäsenvaltiosta tavaroita tai palveluita, joita se käyttää toisessa jäsenvaltiossa harjoitettavaan veronalaiseen toimintaansa tai sellaiseen veronalaiseen toimintaan, johon ei kuitenkaan liity tämän verovelvollisen veronmaksuvelvollisuutta, esimerkiksi niin sanotun käänteisen veronmaksuvelvollisuuden mekanismin yhteydessä. Tällaisessa tapauksessa kyseisen jäsenvaltion alueella ei nimittäin kanneta veroa, josta verovelvollisen tämän jäsenvaltion alueella ostamista tavaroista tai palveluista maksettu vero voitaisiin vähentää.

2. Unionin oikeudessa säädetään tällaisessa tilanteessa vähennysoikeuden sijasta oikeudesta maksetun arvonlisäveron palautukseen. Unionin lainsäädännössä säännellään varsin yksityiskohtaisesti tämän palautusoikeuden aineellisten kysymysten lisäksi myös menettelyllisiä kysymyksiä, mukaan lukien palautusmenettelyyn sovellettavat määräajat.

¹ Alkuperäinen kieli: puola.

3. Unionin tuomioistuimella on jo useita kertoja ollut mahdollisuus tulkita näitä säännöksiä.² Kuten esillä oleva asia osoittaa, kyseisestä oikeuskäytännöstä voidaan kuitenkin tehdä erilaisia päätelmiä näiden määräaikojen oikeudellisesta luonteesta ja niiden noudattamatta jättämisen seurauksista. Unionin tuomioistuimella on siten mahdollisuus selventää edellä mainittujen säännösten tulkintaa ja ratkaista esille nousevat epäselvyydet.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

4. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY,³ sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY,⁴ 170 artiklan b alakohdassa ja 171 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”170 artikla

Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut – – direktiivin 2008/9/EY^[5] – – 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.

171 artikla

1. 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.

– –”

² Ks. erityisesti seuraavat tuomiot: tuomio 21.6.2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382); tuomio 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354; jäljempänä asiassa Sea Chefs Cruise Services annettu tuomio); tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050) ja tuomio 9.9.2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723; jäljempänä asiassa GE Auto Service Leasing annettu tuomio).

³ EUVL 2006, L 347, s. 1.

⁴ EUVL 2008, L 44, s. 11.

⁵ Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2008, L 44, s. 23).

5. Direktiivin 2008/9/EY 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21 ja 23 artiklassa säädetään erityisesti seuraavaa:

”3 artikla

Tätä direktiiviä sovelletaan palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomaan verovelvolliseen, joka täyttää seuraavat edellytykset:

- a) hänellä ei palautusajanjakson aikana ole ollut palautusjäsenvaltiossa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta on suoritettu liiketoimia, taikka tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa omaa kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa;
- b) hän ei palautusajanjakson aikana ole suorittanut yhtään palautusjäsenvaltiossa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palveluiden suoritusta, lukuun ottamatta seuraavia liiketoimia:

--

- ii) tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset henkilölle, joka on veronmaksuvelvollinen direktiivin 2006/112/EY 194–197 artiklan ja 199 artiklan mukaisesti.

--

5 artikla

Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle kyseisessä jäsenvaltiossa luovuttamista tavaroista tai suorittamista palveluista taikka tavaroiden maahantuonnista kyseiseen jäsenvaltioon, siltä osin kuin tavaroita tai palveluita käytetään seuraavien liiketoimien suorittamiseen:

--

- b) liiketoimet henkilölle, joka on veronmaksuvelvollinen direktiivin 2006/112/EY 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti sellaisina kuin niitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa.

--

7 artikla

Saadakseen arvonlisäveron palautuksen palautusjäsenvaltiossa palautusjäsenvaltioon sijoittautumattoman verovelvollisen on tehtävä palautusjäsenvaltiolle sähköinen palautushakemus ja toimitettava se jäsenvaltiolle, johon hän on sijoittautunut, kyseisen jäsenvaltion perustaman sähköisen portaalin kautta.

--

15 artikla

1. Palautushakemus on tehtävä sijoittautumisjäsenvaltiolle viimeistään palautusajanjaksoa seuraavan kalenterivuoden syyskuun 30 päivänä. Palautushakemus katsotaan tehdyksi ainoastaan, jos hakija on antanut kaikki 8, 9 ja 11 artiklan nojalla vaaditut tiedot.

--

19 artikla

--

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

20 artikla

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. Jos lisätietoja vaaditaan muulta henkilöltä kuin hakijalta tai jonkin jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta, pyyntö tehdään sähköisesti vain, jos sähköinen menettely on pyynnön vastaanottajalle mahdollista.

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 pyydetty tiedot yhden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona pyynnön vastaanottaja vastaanotti kyseisen pyynnön.

21 artikla

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.

Jos palautusjäsenvaltio pyytää täydentäviä lisätietoja, sen on ilmoitettava hakijalle koko palautushakemusta tai sen osaa koskevasta päätöksestään kahdeksan kuukauden kuluessa siitä, kun kyseinen jäsenvaltio vastaanotti palautushakemuksen.

--

23 artikla

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 säädettyssä 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.”

Unkarin oikeus

6. Direktiivin 2008/9 19–21 artiklan säännökset on saatettu osaksi Unkarin lainsäädäntöä arvonlisäverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény)⁶ 251/C, 251/E, 251/F ja 251/G §:n säännöksillä.

7. Verohallinnosta vuonna 2017 annetun lain nro CLI (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény, jäljempänä verohallintolaki)⁷ 49 §:n 1 momentin b kohdan mukaan verotusmenettely lopetetaan, jos hakija ei ole antanut ilmoitusta tai tehnyt korjausta veroviranomaisen pyynnöstä eikä hakemusta sen vuoksi voida käsitellä.

8. Verohallintolain 124 §:ssä säädetään muutoksenhakuoikeudesta verotusta koskevaan päätökseen. Kyseisen pykälän 3 momentin mukaan hallinnonsisäisessä muutoksenhaussa ei voida vedota tosiseikkoihin tai todisteisiin, joista muutoksenhakija tiesi mutta joita hän ei esittänyt ensimmäisen asteen viranomaiselle, vaikka häntä oli siihen kehoitettu.

9. Menettelystä hallintotuomioistuimissa vuonna 2017 annetun lain nro I (a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény)⁸ 78 §:n 4 a momentin mukaan asianosainen voi vedota tuomioistuinmenettelyssä tosiseikkoihin, joita ei ole otettu huomioon aiemmassa menettelyssä, sekä silloin, kun viranomainen on kieltäytynyt ottamasta niitä huomioon, että silloin, kun asianosainen ei ilman omaa syytään ole tiennyt kyseisestä seikasta tai vedonnut siihen.

III Pääasian tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

10. Slovakiaan sijoittautunut yritys Slovenské Energetické Strojárne A.S. (jäljempänä SES) toimii energiateollisuuden rakennuskoneiden alalla. Vuonna 2020 yhtiö tarjosi kokoonpano- ja asennuspalveluita Újpestin (Unkari) voimalaitokselle. Näiden palvelujen tarjoamista varten se osti useita tavaroita ja palveluja Unkarissa.

11. SES toimitti 18.2.2021 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóságalle (valtion vero- ja tullihallinnon suurten veronmaksajien tullin ja verotuksen pääosasto, Unkari, jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) hakemuksen, joka koski Unkarista vuonna 2020 ostetuista tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron, määrältään 37 013 654 Unkarin forinttia (HUF) (n. 97 400 euroa), palautusta.

⁶ Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.).

⁷ Magyar Közlöny 2017/192.

⁸ Magyar Közlöny 2017/30.

12. Ensimmäisen asteen veroviranomainen pyysi 22.2.2021 SES:iä toimittamaan kuukauden kuluessa useita sen arvonnäisäveron palautushakemukseen liittyviä asiakirjoja. Vaikka SES sai edellä mainitun pyynnön sähköpostitse, se ei vastannut siihen.⁹

13. Edellä mainitun vuoksi ensimmäisen asteen veroviranomainen lopetti 6.5.2021 tekemällään päätöksellä SES:n arvonnäisäveron palautusta koskevan menettelyn verohallintolain 49 §:n 1 momentin b kohdan perusteella.

14. SES haki 9.6.2021 päätökseen muutosta Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságalt (valtion tulli- ja verohallinnon muutoksenhakuosasto, Unkari, jäljempänä toisen asteen veroviranomainen) ja toimitti samalla kaikki ensimmäisen asteen veroviranomaisen pyytämät asiakirjat.

15. Toisen asteen veroviranomainen pysytti 20.7.2021 antamallaan päätöksellä ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen. Se korosti erityisesti, että verohallintoa koskevat säännökset eivät anna muutoksenhakijalle mahdollisuutta vedota oikaisumenettelyssä uusiin todisteisiin, joista hän tiesi ennen ensimmäisen asteen viranomaisen ratkaisun antamista mutta joita hän ei esittänyt, vaikka häntä oli veroviranomaisen toimesta siihen kehoitettu.

16. SES valitti edellä mainitusta päätöksestä Fővárosi Törvényeszkéiin (Budapestin alioikeus, Unkari), käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Yhtiö kyseenalaistaa verohallintolain 124 §:n 3 momentin soveltamisen direktiivin 2008/9 mukaisessa arvonnäisäveron palautusmenettelyssä, koska se katsoo sen rajoittavan direktiivin 23 artiklan 2 kohdassa säädettyä muutoksenhakuoikeutta. Lisäksi se katsoo, että mainitun direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu kuukauden määräaika ei ole luonteeltaan preklusiivinen. Toisen asteen veroviranomaisen mielestä arvonnäisäveron palautusmenettelyyn kuitenkin sovelletaan verohallintolain 124 §:n 3 momenttia. Tällä ei kuitenkaan evätä SES:n kaltaisessa tilanteessa olevalta verovelvolliselta oikeutta palautukseen, koska verovelvollinen voi pyytää menetetyn määräajan palauttamista.

17. Näissä olosuhteissa Fővárosi Törvényeszkék päätti 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 direktiivissä [2006/112] säädettyä arvonnäisäveron palautushakemusta käsiteltäessä ei oikaisumenettelyssä sallita uusien tosiseikkojen esittämistä tai sellaisiin uusiin todisteisiin vetoamista, joista hakijalla oli ennen ensimmäisen asteen viranomaispäätöksen tekemistä tieto, mutta se ei veroviranomaisen kehotuksesta huolimatta esittänyt niitä eikä vedonnut niihin, mikä merkitsee siten muutoksenhaun aineellisoikeudellista rajoitusta, joka ylittää direktiivissä [2008/9] säädettyä muodolliset ja määräaika 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 Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 [(jäljempänä perusoikeuskirja)] artiklassa tarkoitettua tehokkaita oikeussuojakeinoja ja

⁹ SES selvittää kirjallisissa huomautuksissaan syyt siihen, miksi ensimmäisen asteen veroviranomaisen pyyntöön ei ole vastattu. En kuitenkaan usko näillä syillä olevan oleellista merkitystä esillä olevassa asiassa esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaessa. Joka tapauksessa mikään pääasian menettelyssä ei viittaa siihen, että SES olisi yrittänyt väärinkäyttää oikeuttaan arvonnäisäveron palautukseen.

oikeutta oikeudenkäyntiin puolueettomassa tuomioistuimessa koskevat vaatimukset sekä olevan direktiivin [2006/112] 167, 169 ja 170 artiklan ja 171 artiklan 1 kohdan sekä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössään muotoilemien verotuksen 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 arvioida jatkamatta menettelyä viran puolesta?”

18. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 6.12.2022. Kirjallisia huomautuksia esittivät SES, Unkari, Euroopan unionin neuvosto¹⁰ ja Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin päätti luopua istunnon järjestämisestä.

Asian tarkastelu

19. Esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää unionin tuomioistuimelle kolme ennakkoratkaisukysymystä, joista ensimmäinen on olennaisen tärkeä pääasian ratkaisemisen kannalta. Aloitan kuitenkin tarkasteluni toisesta ennakkoratkaisukysymyksestä, koska vastaus tähän kysymykseen on helposti johdettavissa unionin tuomioistuimen tähänastisesta oikeuskäytännöstä, ja sillä on vaikutusta ensimmäisen kysymyksen tarkasteluun.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

20. Toinen ennakkoratkaisukysymys koskee kahta erillistä kysymystä. Ensimmäinen niistä on direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn kuukauden määräajan, jonka kuluessa on vastattava arvonlisäveron palautushakemusta käsittelevän viranomaisen lisätietojen toimittamista koskevaan pyyntöön, oikeudellinen luonne. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii erityisesti selvittämään, voidaanko tätä määräaikaa pitää preklusiivisena määräaikana eli voiko sen noudattamatta jättäminen johtaa siihen, että verovelvollinen menettää mahdollisuuden vedota lisätietoihin palautusmenettelyn myöhemmissä vaiheissa. Toinen kysymys koskee sitä, olisiko tällainen määräajan preklusiivisuus yhteensopiva perusoikeuskirjan 47 artiklan ja useiden unionin oikeuden arvonlisäveroa koskevien periaatteiden ja säännösten kanssa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää toisen ennakkoratkaisukysymyksen siltä varalta, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, mutta siihen voidaan vastata unionin tuomioistuimen tähänastisen oikeuskäytännön perusteella tutkimatta ensin ensimmäistä kysymystä.

¹⁰ Neuvoston huomautukset on esitetty siltä varalta, että esillä olevassa asiassa esitetty ennakkoratkaisupyyntö olisi ymmärrettävä pyynnöksi tutkia direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdan pätevyyttä perusoikeuskirjan 47 artiklan valossa.

Tuomio Sea Chefs Cruise Services

21. Unionin tuomioistuin määritteli direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn määräajan oikeudellisen luonteen tuomiossa *Sea Chefs Cruise Services*. Tässä tuomiossa unionin tuomioistuin totesi nimenomaisesti, että kyseinen määräaika ei ole preklusiivinen ja että sen noudattamatta jättäminen ei estä verovelvollista täydentämästä palautushakemustaan tuomioistuinvaiheessa.¹¹

22. Unionin tuomioistuin perusti ratkaisunsa direktiivin 2008/9 sanamuodon mukaiseen ja systemaattiseen tulkintaan.¹² Lisäksi se totesi, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohdan mukainen lisätietopyyntö voidaan osoittaa paitsi veronpalautusta hakevalle verovelvolliselle myös sen sijoittautumisjäsenvaltiolle tai kolmannelle osapuolelle. Tällaisessa tilanteessa tahojen, joihin verovelvollisella ei ole vaikutusvaltaa, vastuulla oleva viivästyminen ei voi johtaa siihen, että verovelvollinen menettäisi oikeuden arvonnäköveron palautukseen.¹³

23. Lopuksi unionin tuomioistuin totesi, että koska direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohdan mukaisesti verovelvollisella on oikeus hakea muutosta veronpalautuksen epäämistä koskevaan päätökseen eikä sen 20 artiklan 2 kohdassa säädetty määräaika ole preklusiivinen määräaika, verovelvollisella on tällaisen päätöksen muutoksenhakumenettelyssä oikeus vedota lisätietoihin, jotka tukevat hänen oikeuttaan arvonnäköveron palautukseen.¹⁴ Tämä on ymmärrettävä siten, että verovelvollinen voi vedota muun muassa sellaisiin tietoihin tai asiakirjoihin, joita palautushakemusta käsittelevä viranomais on pyytänyt verovelvolliselta mutta joita tämä ei ole toimittanut direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädettyssä määräajassa.

24. On totta, että unionin tuomioistuin viittasi tuomiossa *Sea Chefs Cruise Services* erityisesti verovelvollisen mahdollisuuteen vedota lisätietoihin kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa. Tämä johtui kuitenkin kyseiseen tuomioon johtaneen pääasian erityispiirteistä ja ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodosta. Unionin tuomioistuin kuitenkin nimenomaisesti viittasi direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohdassa säädettyyn verovelvollisen oikeuteen hakea muutosta veronpalautusta koskevaan päätökseen.¹⁵ Kyseisessä säännöksessä taas viitataan yleisesti ”valituksista jäsenvaltion toimivaltaisiin viranomaisiin”, joihin voi kuulua sekä oikeus- että hallintoviranomaisia. Tämän vahvistaa erityisesti kyseisen kohdan toinen alakohta, jonka mukaan verovelvollisella on oltava mahdollisuus ”kaikkiin hallinnollisiin ja oikeudellisiin menettelyihin” palautusjäsenvaltiossa. Siten tuomion *Sea Chefs Cruise Services* päätelmiä voidaan soveltaa tuomioistuinmenettelyjen lisäksi, kuten nyt esillä olevassa asiassa, hallinnonsisäisiin muutoksenhakuihin arvonnäköveron palautusta koskevista päätöksistä, jos palautusjäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä säädetään tällaisesta muutoksenhakumenettelystä.

25. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäiseen osaan on näin ollen vastattava, että tuomion *Sea Chefs Cruise Services* perusteella direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdan mukaista kuukauden määräaikaa ei ole pidettävä preklusiivisena määräaikana.

¹¹ Tuomio *Sea Chefs Cruise Services*, tuomiolauselmä.

¹² Tuomio *Sea Chefs Cruise Services*, 39–41 ja 43–46 kohta.

¹³ Tuomio *Sea Chefs Cruise Services*, 42 kohta.

¹⁴ Tuomio *Sea Chefs Cruise Services*, 48 kohta.

¹⁵ Ks. erityisesti tuomio *Sea Chefs Cruise Services*, 48 kohta.

Tuomiolla GE Auto Service Leasing ei ole vaikutusta

26. Tuomiosta GE Auto Service Leasing tehdyt päätelmät eivät kyseenalaista tätä ratkaisua. Kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin katsoi, että unionin oikeuden säännökset eivät ole esteenä sille, että arvonlisäveron palautushakemus hylätään silloin, kun verovelvollinen ei ole esittänyt toimivaltaiselle veroviranomaiselle asetetussa määräajassa kaikkia arvonlisäveron palautusoikeutensa todistamiseksi vaadittavia asiakirjoja ja tietoja, vaikka verovelvollinen on omasta aloitteestaan esittänyt nämä asiakirjat ja tiedot kyseisen palautusoikeuden epäävästä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen tai vireille pannun tuomioistuimen menettelyn yhteydessä.¹⁶ Tuomioon johtaneen asian erityiset olosuhteet aiheuttavat kuitenkin sen, ettei sitä mielestäni voida soveltaa esillä olevaan asiaan.

27. Ensinnäkään tuomio GE Auto Service Leasing ei koskenut direktiivin 2008/9 vaan sitä edeltäneen direktiivin 79/1072/ETY¹⁷ säännösten tulkintaa. Tämä direktiivi oli huomattavasti vähemmän yksityiskohtainen kuin direktiivi 2008/9. Ennen kaikkea siinä määritettiin verovelvollisille ainoastaan yksi menettelyllinen määräaika, nimittäin määräaika veronpalautushakemuksen jättämiselle.¹⁸ Siinä ei säännelty lainkaan kysymystä siitä, että veroviranomainen pyytää lisätietoja verovelvolliselta, vaan tämä jätettiin kokonaan kansallisen lainsäädännön ratkaistavaksi. Tämä tarkoittaa siten, että unionin oikeuden näkökulmasta jäsenvaltioita rajoittivat tähän liittyen vain vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet.

28. Toiseksi tuomioon GE Auto Service Leasing johtaneessa asiassa veroviranomaisen pyyntö koski verovelvollisen toimittamia asiakirjoja, jotka oli direktiivin 79/1072/ETY 3 artiklan mukaan liitettävä palautushakemukseen, eli laskuja, joita hakemus koskee, ja todistusta rekisteröinnistä arvonlisäverovelvolliseksi sijoittautumisjäsenvaltiossa. Kyseisen direktiivin säännösten mukaan näiden asiakirjojen liittäminen hakemukseen oli edellytyksenä verovelvollisen vähennysoikeuden käyttämiselle.¹⁹ Asiakirjojen puuttumisen vuoksi oli näin ollen mahdotonta osoittaa tämän oikeuden olemassaolo.

29. Sitä vastoin direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohdan mukainen lisätietopyyntö voi kuitenkin koskea, kuten sanan ”lisä” käyttäminen osoittaa, tietoja tai asiakirjoja, joita ei kyseisen direktiivin 8–10 artiklan perusteella tarvitse liittää palautushakemukseen ja joiden puuttuminen voi johtaa, mutta ei välttämättä johda, palautuksen epäämiseen.²⁰

30. Kolmanneksi unionin tuomioistuin totesi tuomion GE Auto Service Leasing tuomiolauselmassa, että siinä annettua direktiivin 79/1072 säännösten tulkintaa sovelletaan edellyttäen, että vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan. Vaikka unionin tuomioistuin totesi, ettei vaikuta siltä, että tuomioon johtaneessa pääasiassa verovelvollisen arvonlisäveron palautusoikeuden tutkiminen olisi suhteettoman vaikeaa tai mahdotonta, se jätti tämän kysymyksen kuitenkin kansallisen tuomioistuimen arvioitavaksi. Mielestäni tämä viittaa siihen, että unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa omaksuma ratkaisu oli vahvasti riippuvainen pääasian erityisolosuhteista, eikä se välttämättä sovellu siitä olennaisesti poikkeaviin tapauksiin.

¹⁶ Tuomio GE Auto Service Leasing, tuomiolauselman 1 kohta.

¹⁷ Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annettu kahdeksas neuvoston direktiivi (EYVL 1979, L 331, s. 11).

¹⁸ Tämä määräaika on preklusiivinen määräaika; ks. tuomio 21.6.2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, tuomiolauselman).

¹⁹ Tuomio GE Auto Service Leasing, 54 kohta.

²⁰ Kuten tuomioistuin itse totesi – ks. tuomio Sea Chefs Cruise Services, 44 kohta.

31. Neljänneksi ja viimeiseksi se seikka, että unionin tuomioistuin ei tuomiossa GE Auto Service Leasing millään tavalla viitannut tuomioon Sea Chefs Cruise Services, joka annettiin yli kaksi vuotta aikaisemmin, osoittaa mielestäni, että unionin tuomioistuin piti näitä kahta tapausta täysin erilaisina, minkä vuoksi tuomio GE Auto Service Leasing ei miltään osin kyseenalaista tuomiosta Sea Chefs Cruise Services tehtyjä päätelmiä.

Kysymys direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdan yhteensopivuudesta perusoikeuskirjan 47 artiklan kanssa

32. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esitti perusoikeuskirjan 47 artiklan tulkintaa koskevan kysymyksen siltä varalta, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn määräajan katsottaisiin olevan luonteeltaan preklusiivinen. Kun otetaan huomioon vastaus, jonka aion toisen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäiseen osaan antaa, tämä kysymys ei nouse esille.

33. Mainitsen siis vain ohimennen, että riippumatta siitä, onko direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetty määräaika luonteeltaan preklusiivinen tai voidaanko sitä pitää sellaisena jäsenvaltioiden kansallisessa lainsäädännössä, se ei mielestäni ole ristiriidassa perusoikeuskirjan 47 artiklan kanssa.

34. Todennäköisesti kaikissa oikeusjärjestelmissä jotkin menettelylliset määräajat, mukaan lukien perusoikeuskirjan 47 artiklassa suojatun oikeuden saattaa asiansa tuomioistuimen käsiteltäväksi näkökulmasta niin tärkeät määräajat kuin kanteen tai valituksen jättämisen määräaika, ovat preklusiivisia, ja niiden noudattamatta jättäminen johtaa siihen, että tämä oikeus menetetään. Kunhan nämä määräajat on asetettu kohtuullisella tavalla,²¹ tämä ei ole ristiriidassa mainitun oikeuden kanssa. Tämän oikeuden on nimittäin väistytävä oikeusvarmuuden ja oikeussuhteiden pysyvyyden – eli arvojen, joita menettelyllisillä määräajoilla suojataan – tieltä.²² Näin ollen määräaika, edes preklusiivinen määräaika, jonka kuluessa veroviranomaiselle on annettava veronpalautushakemuksen käsittelyä varten tarpeelliset tiedot, ei voi olla ristiriidassa oikeuden saattaa asiansa tuomioistuimen käsiteltäväksi kanssa, jos tämän määräajan noudattamatta jättäminen ei vie verovelvolliselta oikeutta hakea muutosta, myös tuomioistuimessa, asiassa annettuun ratkaisuun.

Vastaus toiseen ennakkoratkaisukysymykseen

35. Kun tarkastellaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä yksilöimiä muita unionin oikeuden säännöksiä ja periaatteita, käsittelen niiden merkitystä esillä olevassa asiassa ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelun yhteydessä. Näin ollen ehdotan, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä kuukauden määräaikaa, jonka kuluessa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen on toimitettava lisätietoja sen jättämää arvonlisäveron palautushakemusta käsittelevän viranomaisen pyynnöstä, ei voida pitää preklusiivisena määräaikana.

²¹ Eikä kuukauden määräaika sellaisten tietojen tai asiakirjojen toimittamiselle, jotka normaalisti ovat verovelvollisen hallussa, koska ne koskevat hänen omaa liiketoimintaansa, vaikuta olevan liian tiukka.

²² Ks. vastaavasti viimeaikainen tuomio 20.5.2021 Dickmanns v. EUIPO (C-63/20 P, EU:C:2021:406, 58 ja 60 kohta).

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

36. Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen tarkoituksena on antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle mahdollisuus arvioida sellaisen kansallisen oikeuden säännöksen, jossa suljetaan pois mahdollisuus vedota oikaisumenettelyssä lisätietoihin tai asiakirjoihin, joita ensimmäisen asteen veroviranomainen on pyytänyt mutta jotka verovelvollinen on toimittanut vasta muutoksenhaun yhteydessä toisen asteen veroviranomaiselle, yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa.

37. Kysymyksen sanamuoto koskee vain direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohdan tulkintaa. Kyseisessä säännöksessä todetaan kuitenkin ainoastaan, että arvonlisäveron palautusta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille koskeviin päätöksiin tehtyihin valituksiin sovelletaan samoja sääntöjä kuin kotimaisten verovelvollisten valituksiin. Hyödyllisen vastauksen antaminen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle edellyttää mielestäni näin ollen tarkastelun laajentamista koskemaan muitakin unionin oikeuden säännöksiä ja periaatteita arvonlisäveron alalla, erityisesti direktiivin 2006/112 170 artiklaa, direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohtaa sekä vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitseekin toisessa ennakkoratkaisukysymyksessään direktiivin 2006/112 170 artiklan sekä tehokkuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii siten ennen kaikkea selvittämään, ovatko edellä mainitut unionin oikeuden säännökset ja periaatteet esteenä tämän ratkaisuehdotuksen 36 kohdassa kuvatun kaltaisten kansallisten säännösten soveltamiselle. Aloitan tämän kysymyksen tarkastelun muistuttamalla asiaan liittyvästä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.

Unionin tuomioistuimen tähänastinen oikeuskäytäntö

38. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen oikeus arvonlisäveron palautukseen, josta on säädetty direktiivin 2006/112 170 artiklassa, vastaa direktiivin 168 artiklassa tarkoitetun valtion alueella maksetun veron vähennysoikeutta. Se muodostaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen, jonka tavoitteena on vapauttaa verovelvolliset tästä verorasituksesta ja siten varmistaa verotuksen neutraalisuus. Tämä oikeus kuuluu siten erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa.²³

39. Verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää myös, että verovelvolliselle on myönnettävä ostoihin sisältyvän veron vähennys- tai palautusoikeus edellyttäen, että tämän oikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvollinen ei olisi noudattanut tiettyjä muodollisia vaatimuksia. Tilanne voi olla eri vain silloin, kun muutovaatimusten noudattamatta jättäminen tekee mahdottomaksi osoittaa varmuudella, että aineelliset edellytykset täyttyvät.²⁴ Ajankohdasta, jolloin todisteet palautusoikeuden aineellisten edellytysten täyttymisestä on esitettävä, unionin tuomioistuin on todennut, että ajallisesti rajoittamaton mahdollisuus esittää tällaisia todisteita aiheuttaisi sen, että verovelvollisen tilanne hänen oikeuksiensa ja velvollisuuksiensa suhteen veroviranomaisiin nähden voitaisiin loputtomiin kyseenalaistaa, mikä olisi oikeusvarmuuden periaatteen vastaista.²⁵

²³ Ks. myös tuomio *Sea Chefs Cruise Services*, 34–36 kohta.

²⁴ Ks. vastaavasti tuomio 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47 ja 48 kohta).

²⁵ Ks. vastaavasti tuomio *GE Auto Service Leasing*, 60 kohta.

40. Lisäksi sellaisten kysymysten osalta, joita ei säännellä unionin lainsäädännössä, muodolliset vaatimukset arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämiselle määräytyvät – jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden periaatteen mukaisesti – näiden valtioiden kansallisen lainsäädännön perusteella, kunhan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatetta noudatetaan. Kyseisten periaatteiden mukaan tällaiset vaatimukset eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäisiä tilanteita, eivätkä ne saa tehdä palautusoikeuden käyttämisestä käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa.²⁶

41. Lopuksi unionin tuomioistuin on katsonut, kuten olen jo todennut tämän ratkaisuehdotuksen toista ennakkoratkaisukysymystä koskevassa osassa, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetty määräaika ei ole preklusiivinen määräaika, joten verovelvollinen voi toimittaa arvonlisäveron palautushakemusta käsittelevän viranomaisen pyytämät tiedot tuomioistuinvaiheessa.²⁷

42. Ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä on siis tarkasteltava edellä esitetyn oikeuskäytännön valossa.

Soveltaminen esillä olevaan tapaukseen

43. Tämän ratkaisuehdotuksen 38–40 kohdassa käsitellyn oikeuskäytännön perusteella unionin tuomioistuin ei ole sulkenut pois unionin jäsenvaltioiden kansallisten säännösten, joissa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen ei sallita antaa arvonlisäveron palautushakemukseen liittyviä lisätietoja vasta tuomioistuinvaiheessa, yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa,²⁸ eikä myöskään sellaisten säännösten, joissa mahdollistetaan se, että verovelvollisen vasta verotarkastuksen jälkeen esittämää näyttöä verovapautuksen edellytysten täyttymisestä ei oteta huomioon.²⁹ Unionin tuomioistuin on asettanut tällaisten säännösten hyväksyttävyydelle unionin oikeuden kannalta ehdoksi ainoastaan tehokkuutta ja vastaavuutta koskevien edellytysten täyttymisen,³⁰ mutta se on jättänyt niiden täyttymisen valvomisen kansallisille tuomioistuimille.

44. Unionin tuomioistuin on todennut näin sekä tilanteessa, jossa se – antaessaan kansalliselle tuomioistuimelle ohjausta asiaan liittyen – katsoi näiden edellytysten ja erityisesti tehokkuutta koskevan edellytyksen todennäköisesti täyttyvän,³¹ että tilanteessa, jossa asia oli päinvastoin. Unionin tuomioistuin totesi asiassa Nec Plus Ultra Cosmetics antamassaan tuomiossa erityisesti, että ”kieltäytyminen ottamasta huomioon todisteita – – verotuspäätöksen tekemistä edeltävänä ajankohtana on – – omiaan tekemään unionin oikeusjärestyksessä tunnustettujen oikeuksien käyttämisen suhteettoman vaikeaksi, koska tällaisella kieltäytymisellä rajoitetaan verovelvollisen mahdollisuutta esittää näyttöä sellaisten aineellisten edellytysten täyttymisestä, joiden perusteella arvonlisäverovapautus voidaan myöntää. Sellainen kansallinen säännöstö, jossa verotusmenettelyn tässä vaiheessa ei anneta verovelvolliselle mahdollisuutta esittää vielä puuttuvia todisteita vaatimiensa oikeuksien tueksi ja jossa ei oteta huomioon mahdollisia selityksiä syistä, joiden vuoksi näitä todisteita ei ole esitetty aikaisemmin, on näin ollen vaikeasti sovitettavissa yhteen suhteellisuusperiaatteen sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden

²⁶ Ks. vastaavasti tuomio GE Auto Service Leasing, 59 kohta.

²⁷ Tuomio Sea Chefs Cruise Services, tuomiolauselman.

²⁸ Tuomio GE Auto Service Leasing.

²⁹ Tuomio 2.3.2023, Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, tuomiolauselman).

³⁰ Tämän ratkaisuehdotuksen 39 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla.

³¹ Ks. tuomio GE Auto Service Leasing, 61 kohta.

perusperiaatteen kanssa”.³² Unionin tuomioistuin jätti kysymyksen kansallisen oikeuden säännösten yhteensopivuudesta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ratkaistavaksi kyseiseen tuomioon johtaneessa asiassa.

45. Mielestäni tällainen ratkaisu olisi kuitenkin esillä olevassa asiassa riittämätön. Arvonlisäveron palauttamista verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet kyseiseen jäsenvaltioon, säännellään menettelyn osalta melko yksityiskohtaisesti direktiivissä 2008/9. Tärkeiden kysymysten – jollainen epäilemättä direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn määräajan noudattamatta jättämisen vaikutus verovelvollisen oikeuteen veronpalautukseen on – jättäminen jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön ratkaistavaksi edellyttäen ainoastaan, että vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan kansallisten tuomioistuinten valvonnassa, heikentäisi unionin lainsäätäjän toteuttaman yhdenmukaistamisen tehokkuutta.

46. Kun tarkastellaan vastaavuusperiaatetta, sen valvonta, ovatko kansalliset säännökset tämän periaatteen mukaisia, edellyttää kyseisten säännösten tulkintaa, minkä vuoksi sen olisi kuuluttava jäsenvaltioiden kansallisille tuomioistuimille. Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole mitään viitteitä siitä, että tätä periaatetta olisi loukattu, koska sovellettavat kansalliset säännökset vaikuttavat koskevan yleisesti kaikkia verotusmenettelyjä. Katson kuitenkin, että unionin tuomioistuimen olisi omaksuttava päättäväisempi kanta näiden säännösten yhteensopivuuteen tehokkuusperiaatteen kanssa.

47. Muistutan, että tehokkuusperiaatteen mukaisesti kansalliset säännökset, jotka on annettu jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden mukaisesti, eivät saisi tehdä yksityisille unionin oikeudessa tunnustettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.³³ Unkarin lainsäädännön mukaan verovelvollinen, joka ei ole toimittanut arvonlisäveron palautushakemustaan käsittelevälle viranomaiselle määräajassa tämän viranomaisen direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohdan perusteella pyytämiä lisätietoja, ei voi korjata tätä virhettä toimittamalla tiedot kyseisen viranomaisen asiassa antamaa päätöstä koskevassa oikaisumenettelyssä. Se voi kuitenkin tietyin edellytyksin esittää nämä tiedot tehokkaasti tuomioistuimen menettelyssä valitettuaan tällaisesta päätöksestä.³⁴ Mielestäni tällaiset säännökset tekevät veronpalautuksen vaatimisesta suhteettoman vaikeaa sellaisille verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet palautusjäsenvaltioon.

48. Direktiivissä 2008/9 säädetään useita menettelyllisiä määräaikoja, joita sekä toimivaltaisten kansallisten viranomaisten että asianosaisina olevien verovelvollisten on noudatettava.³⁵ Nämä osapuolet eivät kuitenkaan ole samassa asemassa, kun on kyse tästä direktiivistä tai laajemmin unionin arvonlisäveroa koskevista säännöksistä johtuvista oikeuksista. Kyseisten säännösten ensisijaisena tarkoituksena on suojella ja parantaa verovelvollisten asemaa, kun taas veroviranomaisten tehtävänä on yleisen edun turvaaminen tämän järjestelmän moitteettoman toiminnan varmistamiseksi. Tällä on erityinen merkitys arvonlisäverojärjestelmässä, joka perustuu verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, jonka mukaan verovelvollisten ei pääsääntöisesti olisi kannettava taloudellista verorasitusta. Tästä näkökulmasta direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetty määräaika palvelee mielestäni kahden tavoitteen täyttymistä. Ensinnäkin sillä taataan veronmaksajille heidän käytettävissään oleva vähimmäisaika ja estetään veroviranomaisia asettamasta mielivaltaisesti suhteettoman lyhyitä määräaikoja

³² Tuomio 2.3.2023, Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, 37 kohta).

³³ Ks. vastaavasti tuomio GE Auto Service Leasing, 59 kohta.

³⁴ Ks. kansallista lainsäädäntöä koskeva selostus tämän ratkaisuehdotuksen 8 ja 9 kohdassa.

³⁵ Ks. myös tämän direktiivin johdanto-osan toinen perustelukappale.

lisätietojen toimittamiselle. Toiseksi sillä mahdollistetaan koko palautusmenettelyn toteuttaminen kyseisen direktiivin 21 artiklassa säädettyissä määräajoissa. Siten määräaika on asetettu veronmaksajien eikä veroviranomaisten edun mukaisesti.

49. Kuten unionin tuomioistuimien on jo todennut, menettelylliset määräajat auttavat tietysti myös varmistamaan, ettei verovelvollisen oikeudellista asemaa koskeva epävarmuus jatku loputtomiin.³⁶ Mitä tulee arvonlisäveron palauttamiseen verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet palautusjäsenvaltioon, tätä tavoitetta palvelee erityisesti direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdassa säädetty palautushakemuksen jättämiselle asetettu määräaika, joka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on preklusiivinen,³⁷ ja sen noudattamatta jättäminen johtaa palautusoikeuden menettämiseen. Sen sijaan se, että verovelvolliselle annetaan mahdollisuus esittää ensimmäisen asteen viranomaisen pyytämiä lisätietoja hallinnollisen muutoksenhakumenettelyn vaiheessa, ei uhkaa pitkittää loputtomiin verovelvollisen oikeudellista tilannetta koskevaa epävarmuutta. Tällaisissa menettelyissä on niiden luonteen vuoksi tiukat menettelylliset määräajat, kuten ensisijaisesti oikaisuvaatimuksen jättämisen määräaika, ja ne ovat yleensä helposti ennustettavissa olevissa aikaikkunoissa.

50. Ymmärrän tietysti, että voi olla turhauttavaa, jos verovelvollinen, jota ensimmäisen asteen viranomainen on asianmukaisesti pyytänyt esittämään tietyt tiedot, jättää ne toimittamatta määräajassa ilman pätevää syytä ja toimittaa tiedot vasta oikaisumenettelyssä. Tällaisessa tilanteessa direktiivin 2008/9 26 artiklan toisessa kohdassa kuitenkin vapautetaan palautusjäsenvaltio velvollisuudesta maksaa korkoa erääntyneiden määrien mahdollisesta viivästymisestä, jolloin verovelvollinen vastaa aiheuttamastaan viivästyksestä aiheutuvista kustannuksista. Voin myös kuvitella, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään tällaisissa tapauksissa siitä, että välinpitämättömältä verovelvolliselta voidaan periä ylimääräisiä hallinnollisia kuluja, jotka aiheutuvat verovelvollisen laiminlyönnistä.

51. Se, että verovelvolliselta evätään mahdollisuus esittää määräajan päätyttyä hänen palautusoikeuttaan tukevia tietoja, vaikka kansallisen oikeuden mukaan niiden esittämiseksi olisi ollut jo tilaisuus,³⁸ mikä voi johtaa tämän oikeuden menettämiseen, on mielestäni kuitenkin suhteetonta ja tehokkuusperiaatteen vastaista, koska se vaikeuttaa liiallisesti ja ilman ilmeistä tarvetta kyseisen oikeuden toteutumista. Ja muistutan, että kyseessä on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustavanlaatuinen oikeus, joka muodostaa järjestelmän toimintamekanismin ytimen ja jota ei pääsääntöisesti voida rajoittaa.³⁹ Tämän oikeuden rajoittaminen puhtaasti muodollisista syistä tilanteessa, jossa sen aineelliset edellytykset täyttyvät, olisi myös ristiriidassa direktiivin 2006/112 170 artiklan kanssa, jonka mukaan kaikilla verovelvollisilla, jotka täyttävät nämä aineelliset edellytykset, on oikeus palautukseen.

52. Tätä päätelmää ei muuta mahdollinen verovelvollisen mahdollisuus vedota hänen palautusoikeuttaan tukeviin lisätietoihin tuomioistuimenmenettelyssä. Tämä nimittäin pakottaa verovelvollisen valittamaan tuomioistuimeen palautuksen epäämispäätöksestä (tai, kuten tässä tapauksessa, menettelyn lopettamisesta) muodollisen menettelyvirheen korjaamiseksi, vaikka olisi olemassa yksinkertaisempi ja nopeampi tapa tehdä se hallinnollisessa muutoksenhakumenettelyssä.

³⁶ Ks. vastaavasti tuomio GE Auto Service Leasing, 60 kohta.

³⁷ Ks. tuomio Sea Chefs Cruise Services, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

³⁸ Nimittäin valitusmenettely ensimmäisen oikeusasteen päätöksestä.

³⁹ Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 38 ja 39 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö.

53. Lisäksi, kuten totesin tämän ratkaisuehdotuksen toisen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelua koskevassa osiossa, unionin tuomioistuin katsoi asiassa *Sea Chefs Cruise Services* antamassaan tuomiossa, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetty määräaika ei ole preklusiivinen ja että verovelvollisella on näin ollen oikeus vedota tuomioistuinmenettelyssä tietoihin, joita hän ei ole esittänyt säännöksessä säädettyssä määräajassa arvonlisäveron palautushakemustaan käsittelevän viranomaisen pyynnöstä. Saman pitäisi päteä hallinnolliseen muutoksenhakumenettelyyn, jos kansallisen lainsäädännön mukaan tällaista menettelyä sovelletaan päätöksiin, jotka koskevat arvonlisäveron palauttamista verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet palautusjäsenvaltioon.⁴⁰ Kaikki unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa esittämät perustelut ovat yhtä lailla sovellettavissa tällaiseen menettelyyn. Puuttuva mahdollisuus esittää lisätietoja hallinnollisen muutoksenhakumenettelyn yhteydessä tilanteessa, jossa kansallisessa lainsäädännössä säädetään tällaisesta menettelystä, olisi siten ristiriidassa sen direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdan tulkinnan kanssa, jonka unionin tuomioistuin on esittänyt asiassa *Sea Chefs Cruise Services* antamassaan tuomiossa.⁴¹

54. Edellä esitetyt huomiot koskevat tietysti tilannetta, jossa arvonlisäveron palautusoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät ja jossa lisätietojen myöhässä toimittamisen taustalla ei ole petos tai oikeuden väärinkäyttö. Muussa tapauksessa jäsenvaltioilla on luonnollisesti oikeus soveltaa kansallisessa lainsäädännössään säädettyjä keinoja tällaisen petosten tai oikeuden väärinkäytön estämiseksi. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, pelkästään se seikka, että verovelvollinen antaa lisätietoja vasta menettelyn myöhemmässä vaiheessa, ei kuitenkaan itsessään merkitse oikeuden väärinkäyttöä.⁴²

Vastaus kysymykseen

55. Ehdotan näin ollen, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että direktiivin 2006/112 170 artiklaa, direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohtaa sekä tehokkuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaisten kansallisen oikeuden säännösten soveltamiselle, joissa suljetaan pois mahdollisuus vedota oikaisumenettelyssä lisätietoihin tai asiakirjoihin, joita ensimmäisen asteen veroviranomainen oli pyytänyt mutta jotka verovelvollinen toimitti vasta oikaisumenettelyssä toisen asteen veroviranomaiselle.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

56. Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii ennen kaikkea selvittämään, onko direktiivin 2008/9 23 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaisen kansallisen säännöksen soveltamiselle, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen arvonlisäveron palautushakemusta koskeva menettely on lopettava ilman hakemuksen tutkimista, jos verovelvollinen ei ole noudattanut velvollisuuttaan toimittaa lisätietoja hakemuksen tutkivan viranomaisen direktiivin 20 artiklan perusteella tekemästä pyynnöstä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee kysymyksessään vain direktiivin 2008/9 23 artiklan 1 kohdan, mutta kuten ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ilmenee, se pyrkii kuitenkin selvittämään, onko menettelyn lopettamispäätös rinnastettava päätökseen evätä

⁴⁰ Kuten olen jo todennut tämän ratkaisuehdotuksen 24 kohdassa.

⁴¹ Ja kuten olen todennut tämän ratkaisuehdotuksen 26–30 kohdassa, tätä tulkintaa ei kyseenalaista myöhemmässä asiassa *GE Auto Service Leasing* annettu tuomio, joka on annettu muiden, vähemmän yksityiskohtaisten unionin oikeuden säännösten perusteella.

⁴² Ks. vastaavasti tuomio *GE Auto Service Leasing*, tuomiolauselman 2 kohta.

veronpalautus. Tätä kysymystä säännellään kyseisen direktiivin 23 artiklan 2 kohdassa. Siten ehdotan, että kolmannen kysymyksen kohteena pidettäisiin direktiivin 2008/9 23 artiklaa kokonaisuutena.

57. Direktiivin 2008/9 23 artiklan 1 kohdassa säädetään velvollisuudesta perustella päätökset, joilla arvonlisäveron palautus evätään. Direktiivin 23 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan taas verovelvollisella olisi tällaisen päätöksen osalta oltava oikeus samoihin oikeussuojakeinoihin kuin kotimaisilla verovelvollisilla jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti. Lopuksi direktiivissä 23 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneella verovelvollisella on oltava käytettävissään samat hallinnolliset ja oikeudelliset menettelyt kuin kansallisilla verovelvollisilla samassa tilanteessa, jos palautushakemusta koskevan päätöksen puuttumista ei katsota hakemuksen hyväksymiseksi eikä hylkäämiseksi. Jos palautusjäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä ei kuitenkaan säädetä tällaisista menettelyistä, päätöksen puuttuminen on katsottava hakemuksen hylkäämiseksi.

58. Mielestäni nämä säännökset on ymmärrettävä siten, että jos arvonlisäveron palautushakemusta koskeva menettely päätetään hakemusta tutkimatta esimerkiksi – kuten pääasiassa – päätöksellä menettelyn lopettamisesta, koska verovelvollinen ei ole toimittanut häneltä pyydettyjä lisätietoja määräajassa, verovelvollisella olisi oltava tehokkaat hallinnolliset tai oikeudelliset muutoksenhakukeinot, jotta hän voi vaatia hakemuksensa käsittelyä uudelleen. Lisään vielä, että tällainen päätös menettelyn lopettamisesta tai menettelyn päättäminen muulla tavoin on oltava perusteltu, sillä tämä on edellytys valitusoikeuden tehokkaalle käyttämiselle. Sen sijaan asianmukaisten muutoksenhakukeinojen puuttuessa menettelyn päättämistä ilman hakemuksen tutkimista olisi pidettävä päätöksenä hakemuksen hylkäämisestä, kaikkine direktiivin 2008/9 23 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisine seuraamuksineen.

59. Tämä mainittujen säännösten rakenne johtuu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten arvonlisäveron palautusmekanismin erityisluonteesta. Toisin kuin vähennysoikeus, jota verovelvollinen käyttää itsenäisesti maksaessaan veron veroviranomaisille, vähennysoikeutta vastaavan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten palautusoikeuden käyttäminen edellyttää palautusjäsenvaltion positiivisia toimia palautusta koskevan päätöksen ja asianmukaisten määrien maksamisen muodossa. Tässä tilanteessa menettelyn päättäminen ilman hakemuksen tutkimista, ja näin ollen tällaisen positiivisen päätöksen puuttuminen, on käytännössä sama kuin palautuksen epääminen. Siksi verovelvollisella on oltava tehokkaat oikeussuojakeinot tällaista menettelyn päättämistä vastaan.

60. Esillä olevan asian yhteydessä on lisättävä, että jos unionin tuomioistuin hyväksyy ensimmäiseen ja toiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastaukset, verovelvollisen käytettävissä olevien muutoksenhakukeinojen, kun menettely on päätetty ilman palautushakemuksen tutkimista, on mahdollistettava muun muassa se, että verovelvollinen voi mahdollisesti vedota lisätietoihin, joita hän ei ole määräajassa toimittanut hakemuksen tutkivan viranomaisen pyydettyä niitä direktiivin 2008/9 20 artiklan perusteella. Muussa tapauksessa, jos menettely päätetään ilman hakemuksen tutkimista, verovelvollisen olisi mahdotonta korjata lisätietojen toimittamisen määräajan noudattamatta jättämisen muodossa olevaa virhettä, ja tästä määräajasta muodostuisi preklusiivinen määräaika unionin tuomioistuimen tuomiossa Sea Chefs Cruise Services omaksuman ratkaisun vastaisesti.

61. Näin ollen ehdotan, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että direktiivin 2008/9 23 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sellaisen kansallisen säännöksen soveltamiselle, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen arvonlisäveron

palautusta koskeva menettely lopetetaan ilman palautushakemuksen tutkimista tilanteessa, jossa verovelvollinen ei ole noudattanut velvollisuuttaan antaa lisätietoja hakemuksen tutkivan viranomaisen kyseisen direktiivin 20 artiklan perusteella esittämästä pyynnöstä, kunhan menettelyn lopettamispäätökseen on olemassa tehokas kansallisen lainsäädännön mukainen muutoksenhakumenettely, jossa verovelvollinen voi erityisesti vedota lisätietoihin, joita hän ei ole toimittanut määräajassa kyseisessä lopetetussa menettelyssä. Muussa tapauksessa päätöstä menettelyn lopettamisesta on pidettävä päätöksenä palautuksen epäamisestä.

Ratkaisuehdotus

62. Kaikkien edellä esitettyjen huomioiden perusteella ehdotan, että Fővárosi Törvényszékin unionin tuomioistuimelle esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan 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 20 artiklan 2 kohtaa

on tulkittava siten, että

siinä asetettua yhden kuukauden määräaikaa, jonka kuluessa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen on toimitettava lisätietoja sen jättämää arvonlisäveron palautushakemusta käsittelevän viranomaisen pyynnöstä, ei voida pitää preklusiivisena määräaikana.

- 2) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 170 artiklaa, direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohtaa sekä myös tehokkuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta

on tulkittava siten, että

ne ovat esteenä sellaisten kansallisten säännösten soveltamiselle, joissa suljetaan pois mahdollisuus vedota oikaisumenettelyssä ensimmäisen asteen veroviranomaisen pyytämiin lisätietoihin tai asiakirjoihin, jotka verovelvollinen on toimittanut vasta oikaisumenettelyssä toisen asteen veroviranomaiselle.

- 3) Direktiivin 2008/9 23 artiklaa

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä sellaisen kansallisen oikeuden säännöksen soveltamiselle, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen arvonlisäveron palautushakemusta koskeva menettely lopetetaan ilman palautushakemuksen tutkimista tilanteessa, jossa verovelvollinen ei ole noudattanut velvollisuuttaan antaa lisätietoja hakemuksen tutkivan viranomaisen tämän direktiivin 20 artiklan perusteella esittämästä pyynnöstä, kunhan menettelyn lopettamispäätökseen on olemassa tehokas kansallisen lainsäädännön mukainen muutoksenhakumenettely, jossa verovelvollinen voi erityisesti vedota lisätietoihin, joita hän ei ole toimittanut määräajassa kyseisessä lopetetussa menettelyssä. Muussa tapauksessa päätöstä menettelyn lopettamisesta on pidettävä päätöksenä palautuksen epäamisestä.