Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

26 päivänä huhtikuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö — Unionin oikeuden rikkomista koskevan perusteen tutkiminen viran puolesta — Vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — Oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu vero — Käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmä — 199 artiklan 1 kohdan g alakohta — Soveltaminen ainoastaan silloin, kun on kyse kiinteästä omaisuudesta — Tilanne, jossa tavaroiden hankkija on perusteettomasti maksanut veron myyjälle virheellisesti laaditun laskun takia — Veroviranomaisen päätös, jossa vahvistetaan omaisuuden hankkijan verovelka ja evätään hankkijan hakema verovähennys sekä määrätään hänelle verotuksellinen seuraamusmaksu

Asiassa C-564/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Kecskemétin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) on esittänyt 7.10.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.11.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Tibor Farkas

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe ja C. Lycourgos (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Illéssy,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.9.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Unkarin hallitus, asiamiehinään M. M. Tátrai, M. Z. Fehér ja G. Koós,

— Viron hallitus, asiamiehenään K. Kraavi-Käerdi,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja L. Havas,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

kuultuaan julkisasiamiehen 10.11.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2006/112), tulkintaa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Tibor Farkas ja toisaalta Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (kansallisen tulli- ja verohallinnon Etelä-Alföldin alueen veropääosasto, jäljempänä Unkarin veroviranomainen) ja joka koskee viimeksi mainitun päätöstä, jolla on vahvistettu Farkasia koskeva verovelka ja jolla hänelle määrätään verotuksellinen seuraamusmaksu sen takia, ettei käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää koskevia kansallisia säännöksiä ole noudatettu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan 42 perustelukappaleessa todetaan, että ”jäsenvaltioiden olisi määrätyissä tapauksissa voitava määrätä tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten vastaanottaja veronmaksuvelvolliseksi. Tämä toimenpide antaisi jäsenvaltioille mahdollisuuden yksinkertaistaa sääntöjä sekä torjua veropetoksia ja veron kiertämistä tietyillä aloilla tai tietyntyyppisten liiketoimien yhteydessä”.

4 Direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

5 Mainitun direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

– –”

6 Direktiivin 2006/112 178 artiklan a ja f alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

– –

f) kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista, jos verovelvollinen on hankkijana veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklaa sovellettaessa.”

7 Direktiivin 2006/112 193 artiklan mukaan 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.

8 Mainitun direktiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

– –

g) velallisen kiinteän omaisuuden luovutus maksuvelvollisuuden määräävän päätöksen perusteella pakkomyyntimenettelyssä.

– –”

9 Direktiivin 2006/112 226 artiklan 11 a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

– –

11 a) kun hankkija on veronmaksuvelvollinen, maininta ’käännetty verovelvollisuus’”.

10 Kyseisen direktiivin 395 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten taikka veron kiertämisen estämiseksi.

– –

2. Jos jäsenvaltio haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetun toimenpiteen, se lähettää komissiolle hakemuksen ja toimittaa tälle kaikki tarvittavat tiedot. – –

Kun komissiolla on kaikki arviointia varten tarvittavat tiedot, se antaa tästä yhden kuukauden kuluessa tiedon hakemuksen esittäneelle jäsenvaltiolle ja toimittaa hakemuksen sen alkuperäisellä kielellä muille jäsenvaltioille.

3. Kolmen kuukauden kuluessa 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettujen tietojen toimittamisesta komissio esittää neuvostolle asianmukaisen ehdotuksen tai, jos komissio haluaa esittää huomautuksia pyydettyyn poikkeukseen, kyseiset huomautukset sisältävän tiedonannon.

4. Edellä 2 ja 3 kohdassa tarkoitettu menettely suoritetaan kaikissa tapauksissa kahdeksan kuukauden kuluessa siitä, kun komissio on vastaanottanut hakemuksen.”

Unkarin oikeus

11 Vuoden 2007 arvonlisäverolain nro CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 142 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. 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 [(HUF) (noin 324 euroa)], jos suoritusvelvollinen verovelvollinen on asetettu konkurssiin tai mihin tahansa muuhun menettelyyn, jolla maksukyvyttömyys lopullisesti todetaan;

– –

7. Edellä 1 momenttia sovellettaessa tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja huolehtii laskun laatimisesta siten, ettei siinä mainita vyörytettävän veron määrää eikä 83 §:ssä säädettyjä verokantoja.

– –”

12 Arvonlisäverolain 169 §:n n kohdassa säädetään seuraavaa:

”Laskun on sisällettävä seuraavat tiedot:

– –

n) jos tavaran hankkija tai palvelun vastaanottaja on velvollinen maksamaan veron, laskun on sisällettävä maininta ’käännetty veronmaksuvelvollisuus’;

– –”

13 Verotuksesta vuonna 2003 annetun lain XCII (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä verotuksesta annettu laki), 170 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Veronmaksun laiminlyönnin tapauksessa on maksettava verotuksellinen seuraamusmaksu. Ellei laissa toisin säädetä, seuraamusmaksun määrä on 50 prosenttia maksamatta jätetyn veron määrästä. Seuraamusmaksun määrä nousee 200 prosenttiin maksamattoman veron määrästä, jos erotus maksettavaksi kuuluvaan määrään nähden liittyy tulojen salaamiseen tai todisteiden, tilikirjojen tai tositteiden väärentämiseen tai tuhoamiseen. Veroviranomaiset määräävät verotuksellisen seuraamusmaksun myös silloin, kun verovelvollinen oikeudettomasti esittää tukihakemuksen, veronpalautusta koskevan hakemuksen tai saatavaa, tukea tai palautusta koskevan ilmoituksen ja kun viranomaiset ovat ennen suorituksen tekemistä todenneet, ettei verovelvollisella ole ollut tällaista oikeutta. Maksun peruste on tässä tapauksessa samansuuruinen kuin perusteettomasti vaadittu määrä.

2. Veron erotusta, joka verovelvollisen osalta on vahvistettu, voidaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden tapauksessa pitää veronmaksun laiminlyöntinä ainoastaan siinä tapauksessa, ettei kyseistä erotusta ole maksettu ennen sen erääntymistä tai että verovelvollinen on saanut tukea talousarviosta. – –

14 Verotuksesta annetun lain 171 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Seuraamusmaksun määrää voidaan alentaa tai seuraamusmaksu voidaan viran puolesta tai pyynnöstä jättää kokonaan määräämättä poikkeustilanteissa, joissa on aihetta katsoa, että verovelvollinen, sen edustaja, työntekijä, jäsen tai valtuutuksensaaja, joka on vastuussa kyseisestä verovelasta, on toiminut noudattaen sellaista huolellisuutta, jota häneltä on vastaavassa tilanteessa voitu edellyttää. Seuraamusmaksun määrää alennettaessa on otettava huomioon kaikki asiaan liittyvät olosuhteet, muun muassa verovelan laajuus, kyseisen velan syntyyn liittyneet olosuhteet sekä verovelvollisen lainvastaisen käyttäytymisen (toiminnan tai laiminlyönnin) vakavuus ja toistuvuus.

2. Seuraamusmaksun määrää ei alenneta viran puolesta tai pyynnöstä, jos verovelka liittyy tulojen salaamiseen tai todisteiden, tilikirjojen tai tositteiden väärentämiseen tai tuhoamiseen.

_ _”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Farkas osti veroviranomaisten sähköisesti toimittamassa pakkohuutokaupassa irtokatoksen rajavastuuyhtiöltä, jolla oli verovelkaa. Kyseinen myyjä laati tavanomaista arvonlisäverojärjestelmää koskevien säännösten mukaisen laskun, joka sisälsi arvonlisäveron. Kun Farkas maksoi huutokaupassa määräytyneen kauppahinnan, hän maksoi kyseisen myyjän ilmoittaman arvonlisäveron, ja myyjä maksoi sitten mainitun veron Unkarin veroviranomaisille.

16 Farkas haki kyseiseen laskuun kirjatun arvonlisäveron vähentämistä verotuksessaan. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Bács-Kiskun paikallinen vero- ja tullivirasto, Unkari) teki tämän jälkeen tarkastuksia, jotka kohdistuivat palautuksiin, joita Farkas haki vuoden 2012 neljättä vuosineljännestä koskevissa arvonlisäveroilmoituksissa. Kyseinen veroviranomainen totesi, ettei arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin g kohdassa tarkoitettua käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää koskevia sääntöjä, joiden mukaan Farkasin tehtävänä oli tavaran hankkijana maksaa arvonlisävero suoraan valtiolle, ollut noudatettu. Unkarin veroviranomainen teki näin ollen 11.7.2014 päätöksen, joka vahvistettiin 7.11.2014 tehdyllä päätöksellä ja jonka mukaan Farkas oli velvollinen maksamaan veron erotuksena 744 000 forinttia (noin 2 400 euroa) ja jolla hylättiin hänen hakemuksensa kyseiselle myyjälle maksetun arvonlisäveron palauttamisesta ja velvoitettiin hänet maksamaan seuraamusmaksuna 372 000 forinttia (noin 1 200 euroa).

17 Farkas väittää, että Unkarin veroviranomaiset epäsivät häneltä oikeuden vähentää arvonlisävero muotovirheen vuoksi eli siksi, että kyseinen lasku oli laadittu tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän eikä käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaisesti, ja että ne olivat näin ollen rikkoneet unionin oikeutta. Hän katsoo, että päätös, jolla hänen maksettavakseen on määrätty veron erotus, ei ole oikeutettu, koska kyseinen myyjä on maksanut mainitun arvonlisäveron valtiolle. Farkas saattoi asian kansallisen tuomioistuimen käsiteltäväksi, jotta tämä esittäisi unionin tuomioistuimelle kysymyksen siitä, onko hänen vähennysoikeutensa epääminen unionin oikeuden mukaista.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, etteivät veroviranomaiset ole evänneet Farkasilta oikeutta vähentää arvonlisäveroa vaan ovat velvoittaneet hänet arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin g kohdan mukaisesti suorittamaan veron, joka on maksettava arvonlisäveron käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevien säännösten mukaisesti. Farkasin maksettavaksi määrätty veron erotus vastaa kansallisen tuomioistuimen mukaan kyseistä liiketointa koskevassa laskussa ilmoitettua arvonlisäveroa. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että Unkarin veroviranomaisen päätösten johdosta Farkas maksoi arvonlisäveron kyseiselle myyjälle, minkä lisäksi hänellä on velvollisuus maksaa se myös valtiolle. Vaikka Unkarin veroviranomainen ei näin ollen epää Farkasin oikeutta vähentää maksamaansa arvonlisäveroa, veroviranomainen vähentää määrästä, jonka palauttamista hän vaatii, veron erotuksen, jonka se katsoo kuuluvan Farkasin maksettavaksi. Koska kyseiset kaksi määrää ovat yhtä suuret, ne

kumoavat toisensa. Kansallinen tuomioistuin toteaa lisäksi, että mainittu myyjä on maksanut arvonlisäveron valtiolle, joten viimeksi mainitulle ei ole aiheutunut vahinkoa siitä, että kyseinen lasku laadittiin virheellisesti tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti eikä käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän mukaisesti. Kansallinen tuomioistuin toteaa myös, ettei mikään osoita, että kyse olisi ollut veropetoksesta tai verotuksellisen edun tavoittelusta.

19 Kansallinen tuomioistuin katsoo, että Unkarin veroviranomaisen päätös merkitsee käytännössä samaa kuin se, että Farkasia estetään käyttämästä vähennysoikeuttaan. Kun otetaan huomioon, että oikeus arvonlisäveron vähennykseen voidaan direktiivin 2006/112 ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan evätä vain siinä tapauksessa, että veropetos on näytetty toteen, kyseinen päätös ei vaikuta olevan oikeassa suhteessa niihin tavoitteisiin nähden, joihin käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmällä pyritään.

20 Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Kecskemétin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin 2006/112 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 käännetyn veronmaksuvelvollisuuden alaan kuuluvasta liiketoimesta välitöntä verovelvollisuutta koskevien säännösten mukaisesti, ilmoittaa laskussa arvonlisäveron määrän ja maksaa veron valtiolle, kun taas tavaran hankkija (tai palvelun vastaanottaja) puolestaan kirjaa laskun laatijalle maksamansa arvonlisäveron vähennyksiin, vaikkei hankkijalla ole oikeutta vähentää ’veron erotuksena’ vahvistettua arvonlisäveroa?

2) Onko veronmaksuvelvollisen valinnassa tapahtuneesta virheestä oikeasuhteisena seuraamuksena pidettävä ’veron erotuksen’ vahvistamista siten, että se sellaisenaan synnyttää velvollisuuden maksaa veroseuraamus, joka on 50 prosenttia mainitusta erotuksesta, kun virheestä ei ole aiheutunut verotulojen menetystä eikä ole viitteitä väärinkäytöksistä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

21 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että liiketoimelle, josta on kyse pääasiassa, on ominaista se, että Farkas on ostanut irtokatoksen kansallisten veroviranomaisten järjestämässä sähköisessä huutokaupassa. Kyseiset viranomaiset ovat arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin g alakohdan – jolla kansallisen tuomioistuimen mukaan pannaan täytäntöön direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan g alakohta – nojalla katsoneet, että kyseiseen toimeen olisi pitänyt soveltaa käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, ja vaatineet Farkasia maksamaan kyseiseen myyntiin liittyvän arvonlisäveron sekä määränneet hänelle verotuksellisen seuraamusmaksun.

22 Vastauksena unionin tuomioistuimen istunnossa esittämään kysymykseen Unkarin hallitus ilmoitti, että liiketoimi, josta on kyse pääasiassa, koskee irtaimen tavaran luovutusta ja että arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin g kohtaa sovelletaan riippumatta siitä, onko kyse irtaimesta vai kiinteästä omaisuudesta.

23 Tästä on todettava, että direktiivin 2006/112 193 artiklan mukaan 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. Direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa sellaista velallisen kiinteää omaisuutta, joka luovutetaan maksuvelvollisuuden määräävän päätöksen perusteella pakkomyyntimenettelyssä.

24 Direktiivin johdanto-osan 42 perustelukappaleesta ilmenee, että kyseisen 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan tavoitteena on, että jäsenvaltiot voisivat soveltaa käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää tietyillä aloilla tai tietyntyyppisten liiketoimien yhteydessä sääntöjen yksinkertaistamiseksi sekä veropetosten ja veronkierron estämiseksi. Näin ollen 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, 28 kohta).

25 Unionin tuomioistuin on jo katsonut, että direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan g alakohta on poikkeus kyseisen direktiivin 193 artiklassa esitetystä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, ja että sitä on näin ollen tulkittava suppeasti. Mainitulla 199 artiklalla annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa sen 1 kohdan a–g alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, jossa arvonlisäveron on velvollinen maksamaan se verovelvollinen, jolle arvonlisäverollinen suoritus tehdään (ks. vastaavasti tuomio 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, 23 ja 31 kohta).

26 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 28 kohdassa, se, että käännetty veronmaksuvelvollisuus on poikkeus direktiivin 2006/112 193 artiklassa säädetystä periaatteesta, merkitsee, että kyseiseen periaatteeseen kohdistuvat poikkeukset voidaan hyväksyä vain, kun niistä säädetään nimenomaisesti arvonlisäverodirektiivissä.

27 Direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan g alakohta koskee kuitenkin ainoastaan kiinteän omaisuuden eikä irtaimen omaisuuden myyntiä. Sellainen huutokaupassa tehtävä irtaimen tavaran myynti, josta on kyse pääasiassa, ei näin ollen kuulu kyseisen säännöksen soveltamisalaan.

28 Direktiivin 2006/112 395 artiklassa toki säädetään, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus hakea lupaa ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten taikka veron kiertämisen estämiseksi. Unkarin hallitus on kuitenkin istunnossa vahvistanut, ettei Unkarille ole myönnetty tällaista poikkeusta direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan osalta.

29 Näin ollen on todettava, että arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin g kohdalla ulotetaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltaminen irtainten tavaroiden luovutuksiin eli yli sen, mitä direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan sanamuodossa – joka koskee ainoastaan kiinteän omaisuuden luovutuksia – sallitaan. Pääasiassa kyseessä olevat toimet eli käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltaminen ja verotuksellisen seuraamusmaksun määrääminen olisivat näin ollen yhteensopimattomia mainitun direktiivin kanssa, jos huutokauppa, josta on kyse pääasiassa, koski irtainta omaisuutta.

30 Ellei kansallisen tuomioistuimen suorittamista tarvittavista tarkistuksista muuta johdu, kansallisen tuomioistuimen toimittamasta aineistosta ja unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa käydystä näkemystenvaihdosta ilmenee, ettei siihen, onko mainittu 142 §:n 1 momentin g kohta yhteensopiva direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan kanssa vai ei, ole vedottu pääasiassa.

31 Tästä on muistettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että kun tietystä menettelyllisestä seikasta ei ole olemassa unionin sääntöjä, kunkin jäsenvaltion asiana on antaa ne sisäisessä oikeusjärjestyksessään menettelyllistä itsemääräämisoikeutta koskevan periaatteen nojalla, kunhan ne eivät ole epäedullisempia kuin samankaltaisia kansallisen oikeuden piiriin kuuluvia

tilanteita koskevat säännöt (vastaavuusperiaate) eikä niillä tehdä unionin oikeudessa annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate) (ks. vastaavasti tuomio 7.6.2007, van der Weerd ym., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 17.3.2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Yhtäältä on muistettava, ettei unionin oikeus ja erityisesti tehokkuusperiaate lähtökohtaisesti edellytä kansallisilta tuomioistuimilta sitä, että ne ottaisivat viran puolesta huomioon unionin oikeussääntöjen rikkomista koskevan perusteen, jos niiden olisi tutkiakseen tällaisen perusteen ylitettävä asianosaisten rajaaman riita-asian kohde ja nojauduttava muihin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin kuin niihin, joihin asianosainen, jonka edun mukaista on soveltaa sanottuja oikeussääntöjä, on perustanut vaatimuksensa (ks. vastaavasti esim. tuomio 14.12.1995, van Schijndel ja van Veen, C-430/93 ja C-431/93, EU:C:1995:441, 22 kohta ja tuomio 7.6.2007, van der Weerd ym., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 36 kohta).

33 Tämä kansallisen tuomioistuimen toimivallan rajoitus perustuu periaatteeseen, jonka mukaan aloitteen tekeminen oikeudenkäynnissä on asianosaisten tehtävä, eikä tuomioistuin silloin, kun asianosaisille annetaan tosiasiallinen mahdollisuus vedota unionin oikeuteen pohjautuvaan perusteeseen, näin ollen voi toimia viran puolesta kuin poikkeuksellisissa tilanteissa yleisen edun sitä edellyttäessä (tuomio 7.6.2007, van der Weerd ym., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 35 ja 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, ettei unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta aineistosta ilmene, että pääasian kantaja olisi ollut kansallisen prosessioikeuden takia estynyt esittämästä perustetta, joka koskee sitä, että arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin g kohta on mahdollisesti yhteensopimaton direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan kanssa (ks. analogisesti tuomio 7.6.2007, van der Weerd ym., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 41 kohta).

35 Toisaalta on todettava, että vastaavuusperiaatteen noudattamista koskeva edellytys merkitsee sitä, että jos menettelyllisiä seikkoja koskevilla kansallisen oikeuden säännöksillä asetetaan tuomioistuimelle velvoite tutkia omasta aloitteestaan peruste, joka koskee kansallisen oikeuden rikkomista, tämän saman velvoitteen on pädettävä samalla tavoin unionin oikeuden rikkomiseen perustuvaan samanluonteiseen perusteeseen (ks. vastaavasti tuomio 14.12.1995, van Schijndel ja van Veen, C-430/93 ja C-431/93, EU:C:1995:441, 13 kohta ja tuomio 17.3.2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, 30 kohta). Näin on myös siinä tapauksessa, että kansallisessa oikeudessa annetaan tuomioistuimelle mahdollisuus viran puolesta tutkia tällainen peruste (ks. vastaavasti tuomio 14.12.1995, van Schijndel ja van Veen, C-430/93 ja C-431/93, EU:C:1995:441, 14 kohta).

36 Tästä on todettava, että Unkarin hallitus on vastauksena unionin tuomioistuimen istunnossa esittämään kysymykseen ilmoittanut, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneellä tuomioistuimella oli Unkarin kansallisen oikeuden nojalla mahdollisuus tutkia viran puolesta peruste, joka koskee kansallisen oikeuden säännön rikkomista, ja peruste, joka koskee unionin oikeuden säännön rikkomista.

37 On muistettava, että SEUT 267 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, yksinomaan kansallinen tuomioistuin on toimivaltainen toteamaan sen ratkaistavaksi saatetun riidan tosiseikat ja arvioimaan niitä sekä tulkitsemaan ja soveltamaan kansallista lainsäädäntöä (ks. esim. tuomio 18.7.2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, 43 kohta ja tuomio 26.5.2011, Stichting Natuur en Milieu ym., C-165/09–C-167/09, EU:C:2011:348, 47 kohta).

38 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian (tuomio 11.9.2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Koska kansallisen tuomioistuimen asiana on nyt käsiteltävässä asiassa määrittää yhtäältä se, onko sellainen irtokatos, jonka toimitus on pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi, irtainta vai kiinteää omaisuutta, ja toisaalta se, voiko se viran puolesta tutkia, onko arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin g kohta yhteensopimaton direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan kanssa, ei voida sulkea pois sitä, että esitettyihin kysymyksiin annettavalla vastauksella on merkitystä pääasian ratkaisemisen kannalta. Näihin kysymyksiin on näin ollen vastattava.

Ensimmäinen kysymys

40 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 säännöksiä sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, tavaran hankkija ei saa hyväkseen oikeutta vähentää arvonlisäveroa, jonka hän on perusteettomasti maksanut myyjälle sellaisen laskun perusteella, joka on laadittu tavanomaista arvonlisäverojärjestelmää koskevien sääntöjen mukaisesti, vaikka kyseinen liiketoimi kuului käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän alaan, silloin, kun myyjä on maksanut mainitun veron valtiolle.

41 On muistettava, että käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaan tavaroiden toimittajan ja hankkijan välillä ei makseta lainkaan arvonlisäveroa, vaan hankkija on velvollinen maksamaan toteutettuihin liiketoimiin liittyvän aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäveron, mutta hän voi lähtökohtaisesti myös vähentää saman veron siten, ettei hänellä jää maksettavaa verohallinnolle (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 On korostettava myös, että vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, 37 kohta; tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 30 kohta ja tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 30 kohta).

43 Vähennysjärjestelmässä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. tuomio 22.2.2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, 24 kohta; tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 31 kohta ja tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 29 kohta).

44 Lisäksi on muistettava, että siltä osin kuin on kyse arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttötavoista direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvassa käännetyn veronmaksuvelvollisuuden menettelyssä, verovelvollisella, joka tavaran hankkijana on velvollinen maksamaan siihen liittyvän arvonlisäveron, ei ole velvollisuutta pitää hallussaan kyseisessä direktiivissä asetettujen muotovaatimusten mukaisesti laadittua laskua voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan, vaan riittää, että hän noudattaa asianomaisen jäsenvaltion mainitun 178 artiklan f alakohdan mukaisen oikeutensa nojalla määräämiä muodollisuuksia (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 32 ja 33 kohta).

45 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ettei lasku, josta on kyse pääasiassa, sisällä – toisin kuin arvonlisäverolain 169 §:n n kohdassa edellytetään – mainintaa ”käännetty veronmaksuvelvollisuus” ja että Farkas on perusteettomasti maksanut laskussa virheellisesti mainitun

arvonlisäveron pääasiassa kyseessä olevalle myyjälle, vaikka hänen olisi käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä pitänyt tavaran vastaanottajana maksaa arvonlisävero veroviranomaisille direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaisesti. Näin ollen on todettava, että sen lisäksi, ettei mainittu lasku täytä kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä muotovaatimuksia, kyseiseen järjestelmään liittyvää aineellista vaatimusta ei ole noudatettu.

46 Kuten unionin tuomioistuin on todennut 6.2.2014 antamassaan tuomiossa Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 38 kohta), on katsottava, että tällainen tilanne on estänyt Unkarin verohallintoa tarkastamasta sitä, oliko käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää sovellettu oikein, ja aiheuttanut asianomaiselle jäsenvaltiolle riskin verotulojen menettämisestä.

47 Lisäksi on todettava, että oikeus vähennyksen tekemiseen koskee ainoastaan sellaista arvonlisäveroa, joka on maksettava – mikä tarkoittaa, että sen on perustuttava arvonlisäverolliseen liiketoimeen – tai joka on maksettu sikäli kuin se oli maksettava (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 39 kohta). Arvonlisävero, jonka Farkas maksoi sen irtokatoksen myyjälle, josta on kyse pääasiassa, ei kuitenkaan ollut arvonlisävero, joka olisi pitänyt maksaa.

48 Koska kyseistä arvonlisäveroa ei pitänyt maksaa ja koska sen maksamisessa ei ole noudatettu käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän aineellista vaatimusta, Farkas ei näin ollen voi vedota oikeuteen vähentää mainittua arvonlisäveroa.

49 Farkas voi kuitenkin vaatia mainitulle irtokatoksen myyjälle perusteettomasti maksamansa veron palauttamista kansallisen oikeuden säännösten mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 42 kohta).

50 Unionin tuomioistuin on tältä osin jo katsonut, että koska unioni ei ole antanut verojen palauttamisvaatimuksia koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää kyseisten vaatimusten esittämistä koskevista edellytyksistä, joiden on oltava vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia, toisin sanoen nämä edellytykset eivät saa olla epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia koskevat edellytykset eikä niillä saa tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi (ks. vastaavasti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, 37 kohta).

51 Koska on lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden asiana määrittää ne edellytykset, joiden täyttyessä perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista, unionin tuomioistuin on hyväksynyt sen, että järjestelmä, jossa yhtäältä tavaran luovuttaja, joka on erehdyksessä tilittänyt arvonlisäveron veroviranomaisille, voi vaatia sen palauttamista ja jossa toisaalta kyseisen tavaran hankkija voi nostaa perusteettoman edun palauttamista koskevan siviilioikeudellisen kanteen kyseistä myyjää vastaan, on lähtökohtaisesti neutraalisuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukainen. Tällainen järjestelmä mahdollistaa nimittäin sen, että mainittu hankkija, joka on joutunut vastaamaan erehdyksessä laskutetusta verosta, saa perusteettomasti tilitetyt summat palautetuiksi (ks. vastaavasti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, 38 ja 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on lisäksi todettu, että kun asiaa koskevia unionin säännöksiä ei ole annettu, menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, annetaan jäsenvaltioiden menettelyllistä itsemääräämisoikeutta koskevan periaatteen nojalla kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä (ks. mm. tuomio 16.5.2000, Preston ym., C-78/98, EU:C:2000:247, 31 kohta ja tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, 40 kohta).

53 Jos arvonlisäveron palauttaminen tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi myyjän maksukyvyttömyyden vuoksi, tehokkuusperiaate saattaa kuitenkin edellyttää, että kyseinen tavaran hankkija voi kohdistaa palauttamisvaatimuksensa suoraan veroviranomaisille. Jäsenvaltioiden on näin

ollen tehokkuusperiaatetta noudattaakseen annettava tarvittavat välineet ja menettelyä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotta mainitulla hankkijalla on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero (ks. vastaavasti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, 41 kohta).

54 Pääasian osalta on todettava yhtäältä, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevan irtokatoksen myyjä on maksukyvyttömyysmenettelyssä, mikä saattaa olla osoitus siitä, että Farkasin on suhteettoman vaikeaa tai mahdotonta saada palautetuksi arvonlisävero, jonka myyjä on häneltä perusteettomasti laskuttanut. Toisaalta Farkasin on Unkarin veroviranomaisen tekemien päätösten perusteella katsottu olevan velvollinen maksamaan kyseisen arvonlisäveron valtiolle, vaikka hän oli maksanut sen mainitulle myyjälle. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, onko Farkasilla mahdollisuus saada kyseiseltä myyjältä palautuksena perusteettomasti maksettu vero.

55 Lisäksi on todettava, että kansallisen tuomioistuimen antamien tietojen perusteella nyt käsiteltävässä asiassa ei ole mitään viitteitä petoksesta ja myyjä, joka on laatinut pääasiassa kyseessä olevan laskun, on maksanut arvonlisäveron valtiolle, joten viimeksi mainitulle ei ole aiheutunut minkäänlaista vahinkoa siitä, että kyseinen lasku laadittiin virheellisesti tavanomaista verotusta koskevien sääntöjen eikä käänteistä veronmaksuvelvollisuutta koskevien sääntöjen mukaisesti.

56 Tässä tilanteessa on todettava, että siltä osin kuin se, että asianomaisen tavaran hankkija eli Farkas saa perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron takaisin pääasiassa kyseessä olevalta myyjältä, osoittautuu mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi kyseisen myyjän maksukyvyttömyyden takia, Farkasin on voitava vaatia palautusta suoraan veroviranomaiselta.

57 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 säännöksiä sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tehokkuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä sille, että sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, tavaran hankkija ei saa hyväkseen oikeutta vähentää arvonlisäveroa, jonka hän on perusteettomasti maksanut myyjälle sellaisen laskun perusteella, joka on laadittu tavanomaista arvonlisäverojärjestelmää koskevien sääntöjen mukaisesti, vaikka kyseinen liiketoimi kuului käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän alaan, silloin, kun myyjä on maksanut mainitun veron valtiolle. Kyseiset periaatteet edellyttävät kuitenkin sitä, että siltä osin kuin se, että hankkija saa perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron takaisin myyjältä, osoittautuu mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi kyseisen myyjän maksukyvyttömyyden takia, hankkijan on voitava vaatia palautusta suoraan veroviranomaiselta.

Toinen kysymys

58 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että se on esteenä sille, että sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, kansalliset veroviranomaiset määräävät verovelvolliselle, joka on hankkinut tavaran, jonka toimitus kuuluu käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän alaan, verotuksellisen seuraamusmaksun, jonka suuruus on 50 prosenttia sen arvonlisäveron määrästä, joka hänen on pitänyt maksaa verohallinnolle, silloin, kun verohallinnolle ei ole aiheutunut verotulojen menetyksiä ja kun ei ole ilmennyt viitteitä veropetoksesta.

59 On muistettava, että koska unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden, näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen, mukaisesti (ks. vastaavasti mm. tuomio 7.12.2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, 20 kohta ja tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 50 kohta).

60 Tällaisilla seuraamuksilla ei näin ollen saada ylittää sitä, mikä on tarpeen veronkannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi. Sen arvioimiseksi, onko seuraamus suhteellisuusperiaatteen mukainen, on otettava huomioon erityisesti rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonne ja vakavuus sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt (ks. vastaavasti tuomio 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 65–67 kohta ja tuomio 20.6.2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, 38 kohta).

61 Vaikka sen arvioiminen, ylittääkö seuraamuksen määrä sen, mikä on tarpeen edellisessä kohdassa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi, on kansallisen tuomioistuimen tehtävä (tuomio 20.6.2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, 39 kohta), kyseiselle tuomioistuimelle on aiheellista osoittaa tiettyjä pääasiaan liittyviä seikkoja, joiden avulla se voi määrittää, onko seuraamus, joka Farkasille on määrätty verotuksesta annetun lain säännösten perusteella, suhteellisuusperiaatteen mukainen.

62 Tällaisen seuraamuksen ominaisuutena näyttää tältä osin olevan verovelvollisten kannustaminen korjaamaan mahdollisimman nopeasti veronmaksun riittämättömyyteen liittyvät tapaukset ja siten veronkannon oikean toimittamisen varmistamista koskevan tavoitteen saavuttaminen.

63 Kyseisen lain 170 §:n 1 momentin mukaan seuraamusmaksun vakiomääräksi on vahvistettu 50 prosenttia sen arvonlisäveron määrästä, joka verovelvollisen on verohallinnolle maksettava. Saman lain 171 §:n 1 momentissa täsmennetään, että seuraamusmaksun määrää voidaan alentaa tai seuraamusmaksu voidaan pyynnöstä tai viran puolesta jättää kokonaan määräämättä poikkeustilanteissa, kun verovelvollinen on toiminut häneltä kohtuudella vaadittua huolellisuutta noudattaen. Kyseisessä säännöksessä säädetään myös, että seuraamusmaksun määrää alennettaessa on otettava huomioon kaikki asiaan liittyvät olosuhteet, muun muassa verovelan laajuus, kyseisen velan syntyyn liittyneet olosuhteet sekä verovelvollisen lainvastaisen käyttäytymisen vakavuus ja toistuvuus.

64 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 63 kohdassa, kyseiset mainitun seuraamuksen määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt mahdollistavat lähtökohtaisesti sen varmistamisen, ettei seuraamus ylitä sitä, mikä on tarpeen veronkannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi.

65 Siltä osin kuin on kyse sen seuraamuksen oikeasuhteisuudesta, joka Farkasille on määrätty pääasiassa, on pääasiassa kyseessä olevan rikkomuksen luonteen ja vakavuuden osalta todettava – vastaavasti kuin komissio on unionin tuomioistuimelle esittämissään kirjallisissa huomautuksissa tehnyt –, että kyseinen rikkomus on perustunut arvonlisäveromekanismin soveltamista koskevaan virheeseen, joka vastaa luonteeltaan hallinnollista rikkomusta ja josta, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimelle toimitetussa aineistossa esitetyt seikat, ei yhtäältä ole aiheutunut veroviranomaisille minkäänlaista tulojen menetystä ja jolle toisaalta on ominaista se, ettei siihen liity minkäänlaisia viitteitä petoksesta.

66 Tässä tilanteessa se, että Farkasille on määrätty seuraamus, jonka suuruus on 50 prosenttia pääasiassa kyseessä olevaan liiketoimeen sovellettavasta arvonlisäverosta, vaikuttaisi suhteettomalta, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava.

67 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, toiseen kysymykseen on vastattava, että suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, kansalliset veroviranomaiset määräävät verovelvolliselle, joka on hankkinut tavaran, jonka toimitus kuuluu käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän alaan, verotuksellisen seuraamusmaksun, jonka suuruus on 50 prosenttia sen arvonlisäveron määrästä, joka hänen on pitänyt maksaa verohallinnolle, silloin, kun verohallinnolle ei ole aiheutunut verotulojen menetyksiä eikä ole ilmennyt viitteitä veropetoksesta, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava.

Oikeudenkäyntikulut

68 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 199 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan velallisen kiinteän omaisuuden luovutuksiin maksuvelvollisuuden määräävän päätöksen perusteella pakkomyyntimenettelyssä.**

2) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, säännöksiä sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tehokkuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä sille, että sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, tavaran hankkija ei saa hyväkseen oikeutta vähentää arvonlisäveroa, jonka hän on perusteettomasti maksanut myyjälle sellaisen laskun perusteella, joka on laadittu tavanomaista arvonlisäverojärjestelmää koskevien sääntöjen mukaisesti, vaikka kyseinen liiketoimi kuului käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän alaan, silloin, kun myyjä on maksanut mainitun veron valtiolle. Kyseiset periaatteet edellyttävät kuitenkin sitä, että siltä osin kuin se, että hankkija saa perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron takaisin myyjältä, osoittautuu mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi kyseisen myyjän maksukyvyttömyyden takia, hankkijan on voitava vaatia palautusta suoraan veroviranomaiselta.**

3) **Suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, kansalliset veroviranomaiset määräävät verovelvolliselle, joka on hankkinut tavaran, jonka toimitus kuuluu käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän alaan, verotuksellisen seuraamusmaksun, jonka suuruus on 50 prosenttia sen arvonlisäveron määrästä, joka hänen on pitänyt maksaa verohallinnolle, silloin, kun verohallinnolle ei ole aiheutunut verotulojen menetyksiä eikä ole ilmennyt viitteitä veropetoksesta, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava.**

Allekirjoitukset