Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto, viiden tuomarin kokoonpano)

3 päivänä kesäkuuta 2026*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaiseminen – Liiketoimet, jotka liittyvät verotarkastuksella päätettyyn kauteen – Kansallinen säännöstö, jonka mukaan uuden tarkastuksen aloittaminen edellyttää verovelvollisen esittämää uutta tosiseikkaa – Tehokkuusperiaate – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Oikeasuhteisuus

Asiassa T-198/25,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Fővárosi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari) on esittänyt 19.2.2025 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.3.2025, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

G Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto, viiden tuomarin kokoonpano),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja N. Półtorak sekä tuomarit G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (esittelevä tuomari) ja I. Dimitrakopoulos,

julkisasiamies: M. Brkan,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Juhász-Tóth,

ottaen huomioon, että unionin tuomioistuin on 25.3.2025 siirtänyt ennakkoratkaisupyynnön unionin yleiselle tuomioistuimelle Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 50 b artiklan kolmannen kohdan mukaisesti,

ottaen huomioon, että asia koskee Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 50 b artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa tarkoitettua alaa ja että asiaan ei liity kyseisen perussäännön 50 b artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja tulkintaa koskevia itsenäisiä kysymyksiä,

ottaen huomioon asian käsittelyn kirjallisessa vaiheessa esitetyn,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

ottaen huomioon 17.12.2025 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– G, edustajanaan A. Németh, ügyvéd,

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

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Herold ja A. Sipos,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 167, 168, 179, 180, 183, 250 ja 252 artiklan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat G Kft. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto, Unkari) ja joka koskee kyseisen yhtiön perusteettomasti laskuttaman arvonlisäveron oikaisemista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.”

Unkarin oikeus

4 Verotusmenettelystä annetun vuoden 2017 lain nro CL (az adózás rendjéről szóló 2017 évi CL. törvény; Magyar Közlöny 2017/192.) 54 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Sen jälkeen, kun tarkastus on aloitettu, tarkastuksen kohteena olevia veroja ja tukia ei voida enää oikaista veroilmoituksen oma-aloitteisella oikaisulla kyseisen tarkastuskauden osalta. Verovelvollinen ei voi oikaista veroja ja tukia, jotka verohallinto on määrännyt jälkikäteen. Tarkastuksen kohteena olevaan veroon, tukeen ja verokauteen liittyvää oikaisua pidetään veroilmoituksen oma-aloitteisena oikaisuna, joka on tehty ennen tarkastuksen aloittamista, jos verovelvollinen on tehnyt (postitse) verohallinnolle veroilmoituksen oma-aloitteisen oikaisun viimeistään tarkastuksesta annetun ennakkoilmoituksen vastaanottamista tai, jos ennakkoilmoitusta ei anneta, tarkastusvaltuutuksen tiedoksi antamista tai, jos valtuutusta ei anneta tiedoksi, sen toimittamista edeltävänä päivänä.”

5 Verohallinnon organisaatiosta annetun vuoden 2017 lain nro CLI (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017 évi CLI. törvény; Magyar Közlöny 2017/192.) 89 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tarkastus voidaan laissa säädetyin edellytyksin tehdä myös kaudelta, joka on päätetty tarkastuksella (tarkastuksen uusiminen) ”

6 Verohallinnon organisaatiosta annetun lain 92 § kuuluu seuraavasti:

”Veron tai tuen tarkastus voidaan uusia verotarkastuksella päätetyn ilmoituskauden osalta

– –

b) verovelvollisen pyynnöstä, jos verovelvollisen esittämien uusien tosiseikkojen tai olosuhteiden selvittäminen johtaa aikaisemman tarkastuksen päätelmien muuttamiseen, kunhan nämä uudet tosiseikat tai olosuhteet eivät olleet eivätkä olisi voineet olla aikaisemmin kyseisen vilpittömässä mielessä toimineen verovelvollisen käytettävissä tai kunhan vilpittömässä mielessä toiminut verovelvollinen ei ollut eikä olisi voinut olla aikaisemmin tietoinen niistä.

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 G on Unkarin oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka pääasiallisena toimintana on palautettavien ja kierrätettävien kuormalavojen ja -alustojen (jäljempänä kyseessä olevat tavarat) vuokraaminen hedelmien tuottajille ja elintarvikkeiden vähittäismyyjille, tukkumyyjille ja jalostajille.

8 G käytti edellä 7 kohdassa mainitussa toiminnassa panttijärjestelyä, jossa se laskutti kyseessä olevien tavaroiden luovutuksen yhteydessä asiakkailtaan panttimaksun, jotta nämä palauttaisivat sille kyseiset luovutetut tavarat asetetussa määräajassa. Jos asiakas palautti vain osan näistä tavaroista, panttimaksuja koskevia laskuja oikaistiin. Jos asiakas palautti kaikki mainitut tavarat, nämä laskut mitätöitiin. G:n laatimissa panttimaksuja koskevissa laskuissa mainittiin arvonlisävero.

9 Verotusasiassa 1.6.2015 annetuissa ennakkoratkaisuissa (jäljempänä verotusasiassa annetut ennakkoratkaisut) Nemzetgazdasági Minisztérium (talousministeriö, Unkari) katsoi, että kyseessä olevat panttimaksuja koskevat liiketoimet eivät kuuluneet arvonlisäveron soveltamisalaan ja että G:llä oli oikeus laatia niiden panttimaksuja koskevien liiketoimien osalta, joista oli perusteettomasti laskutettu arvonlisävero, oikaisulaskut ilman mainintaa arvonlisäverosta ja korjata arvonlisäveroilmoituksiaan ”oma-aloitteisella oikaisulla”. G ei enää 9.11.2015 jälkeen maininnut arvonlisäveroa panttimaksuja koskevissa laskuissaan.

10 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (kansalliseen vero- ja tullihallintoon kuuluva Hevesin maakunnan vero- ja tulliosasto, Unkari; jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) teki 12.12.2017 G:lle verotarkastuksen, joka koski arvonlisäveroa tammikuun 2015 ja heinäkuun 2017 välisellä kaudella (jäljempänä tarkasteltu kausi). Sovellettavan kansallisen säännöstön mukaan G ei voinut enää verotarkastuksen aloittamisen jälkeen korjata kyseisen kauden arvonlisäveroilmoituksiaan ”oma-aloitteisella oikaisulla”.

11 Ensimmäisen asteen veroviranomainen päätti 19.7.2018 tekemällään päätöksellä verotarkastuksen ilman, että se teki arvonlisäveroa koskevia päätelmiä. Koska G ei tehnyt tästä päätöksestä oikaisuvaatimusta, siitä tuli lopullinen 22.8.2018. Tarkasteltua kautta oli näin ollen pidettävä sovellettavan kansallisen lainsäädännön nojalla ”tarkastuksella päätettynä kautena”.

12 G esitti 13.11.2020 ensimmäisen asteen veroviranomaiselle hakemuksen arvonlisäverotarkastuksen uusimisesta tarkastellulta kaudelta. Hakemuksensa tueksi se viittasi muun muassa verotusasiassa annettuihin ennakkoratkaisuihin ja huomautti todenneensa aikaisemman verotarkastuksen päättämisen jälkeen, että jotkin sen laatimista panttimaksuja koskevista oikaisulaskuista eivät sisältyneet tarkastellun kauden arvonlisäveroilmoituksiin ja jotkin oli laadittu vasta tarkastuksen aloittamisen jälkeen. Se katsoi, että sille oli annettava näin esiin tulleiden seikkojen perusteella oikeus arvonlisäveron palautukseen kyseiseltä kaudelta uuden tarkastuksen yhteydessä.

13 Ensimmäisen asteen veroviranomainen hylkäsi 26.11.2020 tekemällään päätöksellä uutta tarkastusta koskevan hakemuksen ilman, että se tutki asiakysymystä, ja katsoi, etteivät verohallinnon organisaatiosta annetun lain 92 §:n b kohdassa säädetyt edellytykset täyttyneet. Se katsoi, että verotusasiassa annetut ennakkoratkaisut eivät olleet kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja uusia tosiseikkoja tai olosuhteita, joiden perusteella voitaisiin aloittaa uusi verotarkastus, koska G:llä oli ollut mahdollisuus oikaista arvonlisävero ”veroilmoituksen oma-aloitteisella oikaisulla” ennen aikaisempaa verotarkastusta näiden päätösten antamisen jälkeen. Se katsoi samoin, että laskut, jotka eivät sisältyneet tarkastellun kauden arvonlisäveroilmoituksiin, eivät olleet tällaisia uusia tosiseikkoja tai olosuhteita, koska näihin laskuihin liittyvät tositteet olivat jo G:n käytettävissä aikaisemmassa verotarkastuksessa.

14 Kansallisen vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto pysytti 18.1.2021 tekemällään päätöksellä ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen ilman, että se tutki asiakysymystä. Se totesi muun muassa, että verotusasiassa 1.6.2015 annettujen ennakkoratkaisujen ja aikaisemman verotarkastuksen aloittamisen 12.12.2017 välisenä aikana G:llä oli ollut mahdollisuus oikaista perusteettomasti laskutettu arvonlisävero ”veroilmoituksen oma-aloitteisella oikaisulla”.

15 G nosti 18.1.2021 tehdystä päätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa Fővárosi Törvényszékissä (Budapestin alioikeus, Unkari) ja väitti, että kyseisellä päätöksellä loukattiin verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tehokkuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta. Se väitti muun muassa, että oikaisut, jotka se aikoi tehdä, koskivat kautta, jonka osalta vanhentumisaika ei ollut vielä päättynyt, eikä se ollut voinut riitauttaa arvonlisäverotustaan laissa säädetyssä määräajassa, koska sillä ei tuolloin ollut tositteita tehdyistä oikaisuista.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, ovatko verohallinnon organisaatiosta annetun lain 92 §:n b kohdassa säädetyt edellytykset, jotka verotarkastuksella päätettyyn kauteen kohdistuvaa uutta verotarkastusta koskevan hakemuksen on täytettävä, yhteensopivia Euroopan unionin oikeuden kanssa.

17 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että mainitun lain 92 §:n b kohdan mukaan tarkastus voidaan uusia vain, jos verovelvollinen esittää uuden tosiseikan tai olosuhteen, joka johtaa aikaisemman tarkastuksen päätelmien muuttamiseen ja joka ei ollut eikä olisi voinut olla aikaisemmin kyseisen vilpittömässä mielessä toimineen verovelvollisen käytettävissä tai josta vilpittömässä mielessä toiminut verovelvollinen ei ollut eikä olisi voinut olla aikaisemmin tietoinen. Se lisää, että

kansallisen vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosaston tulkinnan mukaan tällaiseen uuteen tosiseikkaan tai olosuhteeseen voidaan pätevästi vedota vain siinä tapauksessa, että verovelvollinen on ulkoisen olosuhteen vuoksi ja hänestä riippumattomista syistä voinut tehdä tarvittavat oikaisut vasta myöhemmin.

18 Fővárosi Törvényszék on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 167, 168, 179, 180, 183, 250 ja 252 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tehokkuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle – tässä tapauksessa [verohallinnon organisaatiosta annetun lain] 92 §:n b kohdalle – tai kyseisen säännöksen sellaiselle tulkinnalle ja soveltamiselle, jonka mukaan perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaiseminen ja palauttaminen tarkastuksella päätetyltä kaudelta on mahdollista vain, jos ilmenee uusia tosiseikkoja tai olosuhteita, jotka eivät olleet eivätkä olisi voineet olla aikaisemmin kyseisen vilpittömässä mielessä toimineen verovelvollisen käytettävissä tai joista vilpittömässä mielessä toiminut verovelvollinen ei ollut eikä olisi voinut olla aikaisemmin tietoinen, ja näin on, vaikka verotulojen menettämisen vaaraa ei ole, koska perusteettomasti laskutettu vero, jota pyritään oikaisemaan, on jo tilitetty verohallinnolle?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Aluksi on todettava ensinnäkin, että se, että kansallinen tuomioistuin on muodollisesti esittänyt ennakkoratkaisupyyntönsä viittaamalla tiettyyn unionin oikeuden määräykseen tai säännökseen, ei kuitenkaan estä unionin tuomioistuimia esittämästä tälle kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä tämän arvioidessa käsiteltävänään olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin viitannut niihin kysymyksissään. Unionin tuomioistuinten on tältä osin poimittava kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde (tuomio 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvien tietojen mukaan pääasia koskee ainoastaan vaatimusta perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisemiseksi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa kysymyksessään arvonlisäverodirektiivin 167, 168, 179, 180 ja 183 artiklaan, jotka koskevat arvonlisäveron vähennysoikeutta, sekä kyseisen direktiivin 250 ja 252 artiklaan, joissa säädetään verovelvollisen velvollisuudesta antaa arvonlisäveroilmoitukset ja jäsenvaltioiden oikeudesta tämän velvollisuuden täyttämistä koskevien määräaikojen osalta. Koska pääasia ei koske näitä näkökohtia eikä ennakkoratkaisupyynnössä täsmennetä syitä, joiden vuoksi näiden säännösten tulkintaa pyydetään, unionin yleisen tuomioistuimen ei ole tarpeen lausua näistä seikoista.

21 Toiseksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on niin, että pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaltaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen on maksanut summan, joka vastaa perusteettomasti laskutettua arvonlisäveroa, jonka osalta on syntynyt verovelka arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla, on lähtökohtaisesti laskun antajan asiana oikaista kyseinen vero, ja koska arvonlisäverodirektiivissä ei ole säännöstä, joka koskisi sitä, että laskun

antaja oikaisisi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron, on lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden asiana määrittää, missä olosuhteissa kyseessä oleva arvonlisävero voidaan oikaista (ks. tuomio 13.3.2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Tarkemmin sanottuna arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä (ks. tuomio 13.3.2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) tai kun tämä on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran (ks. vastaavasti tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Näiden kahden edellä 22 kohdassa mainitun edellytyksen välisestä suhteesta unionin tuomioistuin on todennut, että kun laskun antaja oli oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, jäsenvaltiot eivät voineet asettaa arvonlisäveron oikaisemisen edellytykseksi laskun antajan vilpitöntä mieltä (ks. vastaavasti tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Kuten ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodostakin ilmenee, nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on muotoillut kysymyksen lähtemällä olettamuksesta, jonka mukaan verotulojen menettämisen vaara oli poistettu pääasiassa.

25 Koska unionin yleisen tuomioistuimen tehtävänä on ottaa huomioon ennakkoratkaisukysymykseen liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat, sellaisina kuin kansallinen tuomioistuin on ne määritellyt (ks. vastaavasti tuomio 17.3.2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), unionin yleisen tuomioistuimen tehtävänä ei ole tutkia edellä 24 kohdassa mainitun ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen arvioinnin paikkansapitävyyttä.

26 Kolmanneksi on todettava, että kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ja unionin yleisessä tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa esitetyistä täsmennyksistä ilmenee, ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitetussa kansallisessa säännöksessä eli verohallinnon organisaatiosta annetun lain 92 §:n b kohdassa säädetään menettelyllisistä edellytyksistä, joiden täyttyessä verovelvollinen voi käyttää oikeuttaan arvonlisäveron oikaisuun sellaiselta kaudelta, joka on jo ollut verotarkastuksen kohteena.

27 Verohallinnon organisaatiosta annetun lain 92 §:n b kohdan mukaan arvonlisäveron oikaiseminen sellaiselta kaudelta, joka on jo ollut verotarkastuksen kohteena, on mahdollista uudessa verotarkastuksessa, jonka aloittamisen edellytyksenä on kuitenkin se, että verovelvollisen on vedottava uuteen tosiseikkaan tai olosuhteeseen, joka johtaa aikaisemman verotarkastuksen päätelmien muuttamiseen ja josta verovelvollinen ei ollut aikaisemmin tietoinen tai joka ei ollut aikaisemmin tämän käytettävissä ja josta vilpittömässä mielessä toiminut verovelvollinen ei olisi voinut olla tietoinen tai joka ei olisi voinut olla tämän käytettävissä.

28 Erityisesti mainitussa säännöksessä tarkoitetusta vilpittömän mielen käsitteestä on todettava, että – kuten kaikki unionin yleisessä tuomioistuimessa pidettyyn istuntoon osallistuneet asianosaiset ovat vahvistaneet – tämä käsite ei koske kysymystä siitä, oliko verovelvollinen vilpittömässä mielessä, kun se laati laskun, jossa arvonlisävero mainittiin virheellisesti, vaan sitä, ettei verovelvollinen, joka vetoaa uuteen seikkaan saadakseen uuden verotarkastuksen aloitetuksi, voinut aikaisemmin tietää tästä seikasta tai käyttää sitä. Tästä seuraa, että

ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitetussa kansallisessa säännöksessä säädetty vilpittömän mielen edellytys ei vastaa edellä 23 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettua vilpittömän mielen käsitettä.

29 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiiviä sekä tehokkuusperiaatetta, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan jo verotarkastuksen kohteena olleella kaudella perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisua koskevan oikeuden käyttämiselle edellytyksiä, jotka liittyvät sellaisen uuden seikan esittämiseen, joka voi johtaa verotarkastuksen päätelmien muuttamiseen, ja näin on, vaikka verotulojen menettämisen vaaraa ei ole.

30 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on muistettava, että kun verojen palauttamista koskeviin vaatimuksiin liittyvää unionin säännöstöä ei ole annettu, menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, annetaan jäsenvaltioiden menettelyllistä itsemääräämisoikeutta koskevan periaatteen nojalla kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä, ja tällaisten vaatimusten esittämistä koskevien edellytysten on oltava vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen mukaisia, toisin sanoen ne eivät saa olla epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia koskevat edellytykset eikä niillä saa tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (ks. tuomio 11.4.2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Tehokkuusperiaatteesta, jota ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset koskevat, unionin tuomioistuin on jo todennut, että mahdollisuus tehdä arvonlisäveron palautusta koskeva hakemus ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun kyseessä ovat hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden. Oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin muun muassa, että tehokkuusperiaatetta ei loukata, jos verovelvollisella on kansallisessa oikeudessa säädettyjen menettelysääntöjen nojalla käytettävissään kohtuullinen ajanjakso, jonka kuluessa hän voi käyttää oikeuksiaan ja jonka päätyttyä oikeuksia ei ole enää mahdollista käyttää sekä asianomaista verovelvollista että kyseistä viranomaista suojaavan oikeusvarmuuden vuoksi. Tällaisilla ajallisilla rajoituksilla ei nimittäin ole sellaista vaikutusta, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen tulisi käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, vaikka näiden määräaikojen soveltaminen voi johtaa esitetyn vaatimuksen täysimääräiseen tai osittaiseen hylkäämiseen (ks. vastaavasti tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava kansallisten menettelysäännösten yhteensopivuus tehokkuusperiaatteen kanssa ottamalla huomioon kaikki pääasian olosuhteet. Unionin yleinen tuomioistuin voi kuitenkin antaa sille kaikki tältä osin hyödylliset tiedot (ks. vastaavasti tuomio 12.2.2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että kysymystä siitä, onko kansallinen menettelysäännös sellainen, että yksityisille oikeussubjekteille unionin oikeudessa myönnettyjen oikeuksien käyttäminen on sen vuoksi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman

vaikeaa, on tarkasteltava ottamalla huomioon kyseisen säännöksen merkitys koko menettelyssä sekä eri kansallisissa elimissä käytävän menettelyn kulku ja sen erityispiirteet (ks. tuomio 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa sovellettavan kansallisen säännöstön mukaan verovelvollinen voi oikaista perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron tekemällä ”veroilmoituksen oma-aloitteisen oikaisun” tätä osin. On totta, että tiettyä kautta koskevan verotarkastuksen aloittamisesta lähtien ”veroilmoituksen oma-aloitteista oikaisua” ei voida enää tehdä kyseiseltä kaudelta, ja näin on, vaikka vanhentumisaika kyseisen arvonlisäveron palautuksen hakemiseksi ei ole vielä päättynyt.

35 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmensi unionin yleisen tuomioistuimen selvennyspyyntöön antamassaan vastauksessa, verovelvollisella on kuitenkin sovellettavan kansallisen säännöstön nojalla yhtäältä mahdollisuus saada verotarkastuksen kohteena olevalla kaudella perusteettomasti laskutettu arvonlisävero oikaistuiksi toimittamalla tarkastuksen aikana oikaisulaskut. Toisaalta kyseinen verovelvollinen voi saada tällaisen oikaisun myös esittämällä nämä laskut oikaisuvaatimuksessa, jonka tämä on tehnyt päätöksestä, jolla verotarkastus päätettiin.

36 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista ilmenee tältä osin, että kun otetaan huomioon sovellettava kansallinen säännöstö, G:llä oli ennen verotarkastuksen aloittamista yli kaksi ja puoli vuotta aikaa oikaista perusteettomasti laskutettu arvonlisävero ”veroilmoituksen oma-aloitteisella oikaisulla”. Lisäksi verotarkastus, jonka aikana kyseinen verovelvollinen saattoi myös saada arvonlisäveron oikaistuksi esittämällä oikaisulaskut, kesti yli seitsemän kuukautta. Lisäksi G:llä oli käytettävissään ylimääräinen määräaika tämän oikaisun saamiseksi niin, että se esittäisi tällaiset laskut verotarkastuksen päättämisestä tehdystä päätöksestä mahdollisesti tekemänsä oikaisuvaatimuksen yhteydessä.

37 Tästä seuraa yhtäältä, että asianomaisella verovelvollisella oli yli kolme vuotta aikaa vaatia perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisemista. Tällainen määräaika on lähtökohtaisesti kohtuullinen tehokkuusperiaatteen kannalta (ks. analogisesti tuomio 15.12.2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, 25 kohta).

38 Toisaalta mikään unionin yleisen tuomioistuimen käytettävissä olevassa asiakirja-aineistossa ei viittaa sellaisten erityisten olosuhteiden olemassaoloon, jotka olisivat objektiivisesti estäneet asianomaista verovelvollista saamasta kyseessä olevaa arvonlisäveroa oikaistuksi. Tältä osin G tyytyi väittämään lähinnä, että niiden laskujen määrä, jotka sen oli oikaistava, oli suuri. Pelkästään tämä seikka ei kuitenkaan ole voinut estää sitä vaatimasta arvonlisäveron oikaisua edellä 37 kohdassa mainitun ajanjakson aikana.

39 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollisella on riittävästi aikaa oikaista perusteettomasti laskutettu arvonlisävero ennen verotarkastuksen aloittamista, sen aikana tai sen päättämisestä tehdystä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen yhteydessä, ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitetun kaltaisen kansallisen säännöstön soveltamisella ei tehdä arvonlisäveron oikaisua koskevan oikeuden käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, vaikka se voikin johtaa siihen, että tätä arvonlisäveroa on mahdotonta saada oikaistuksi uuden verotarkastuksen yhteydessä.

40 Tätä toteamusta ei horjuta se, että pääasiassa kyseessä olevia liiketoimia koskeva vanhentumisaika ei ollut vielä päättynyt uutta verotarkastusta koskevan hakemuksen esittämishetkellä. Pelkästään se, että kansallisessa säännöstössä säädetään yleisen vanhentumisajan lisäksi muista arvonlisäveron oikaisua koskevan oikeuden käyttämistä koskevista menettelysäännöistä, ei nimittäin ole tehokkuusperiaatteen vastaista, kunhan menettelysääntöjen soveltamisella ei tehdä tämän oikeuden käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, kuten edellä 31 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee.

41 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee tältä osin, että sovellettavan kansallisen säännöstön mukaan verotarkastuksen aloittaminen tietyltä kaudelta muuttaa vanhentumisajasta riippumatta niitä menettelymuotoja, joiden mukaisesti verovelvollinen voi saada arvonlisäveron oikaistuksi kyseiseltä kaudelta. Tällainen oikaisu ei siten ole enää mahdollista ”veroilmoituksen oma-aloitteisella oikaisulla”, vaan verovelvollisen on pyydettävä verohallintoa ottamaan huomioon oikaisulaskut mainitun verotarkastuksen yhteydessä, verotarkastuksen päättämisestä tehdystä päätöksestä mahdollisesti tehdyn oikaisuvaatimuksen yhteydessä tai sellaisen uuden verotarkastuksen yhteydessä, jonka aloittamisen edellytyksenä on kuitenkin ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitetussa kansallisessa säännöksessä säädetyt edellytykset.

42 Edellä 41 kohdassa mainittujen menettelysääntöjen, joita sovelletaan yleisestä vanhentumisajasta riippumatta, soveltamisella ei kuitenkaan tehdä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäveron oikaisua koskevan oikeuden käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, koska – kuten edellä 37 kohdassa on todettu – ajanjakso, jonka kuluessa verovelvollinen saattoi saada tämän oikaisun – eli ennen verotarkastuksen aloittamista, sen aikana tai verotarkastuksen päättämisestä tehdystä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen yhteydessä –, oli lähtökohtaisesti kohtuullinen.

43 Myöskään 26.4.2018 annettu tuomio Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283) ja 2.7.2020 annettu tuomio Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520) eivät horjuta edellä 39 kohdassa esitettyjä toteamuksia. Kyseisissä tuomioissa esitetyt ratkaisut koskivat nimittäin tilanteita, joille oli ominaista se, että verovelvollisella oli hyvin lyhyt määräaika tai ajanjakso käyttää oikeuksiaan (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 41 kohta ja tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 34 kohta). Kuten edellä 36 kohdassa on muistutettu, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa verovelvollisella oli käytettävissään huomattavasti pidempi ajanjakso perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisemista koskevan oikeutensa käyttämiselle sekä ennen verotarkastuksen aloittamista että sen aikana ja verotarkastuksen päättämisestä tehdystä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen yhteydessä.

44 Lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaatteesta ja suhteellisuusperiaatteesta, joihin ennakkoratkaisukysymyksessä myös viitataan, on muistutettava yhtäältä, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole primaarioikeuden määräys vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti muiden periaatteiden kanssa, joihin oikeusvarmuuden periaate kuuluu (ks. tuomio 7.7.2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Näin ollen verotuksen neutraalisuuden periaate ei voi yksinään johtaa siihen, että verovelvollinen voisi oikaista perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron tilanteessa, jossa se ei ole käyttänyt oikeuttaan tällaiseen oikaisuun kansallisessa oikeudessa säädettyjen menettelysääntöjen

mukaisesti, jos nämä säännöt eivät ole omiaan tekemään tämän oikeuden käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (ks. vastaavasti ja analogisesti tuomio 7.7.2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, 50 kohta).

46 Toisaalta on totta, että unionin tuomioistuin on katsonut, että vaikka perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskeva vaatimus perustui verovelvollisen omaan huolimattomuuteen, asianomaisen jäsenvaltion oli turvauduttava keinoihin, joilla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisen säännöstön tavoite mutta joilla kuitenkin haitattiin mahdollisimman vähän unionin lainsäädännössä asetettujen periaatteiden, kuten arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen, noudattamista, ja että kun otetaan huomioon tämän periaatteen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, seuraamus, jossa evätään ehdottomasti oikeus virheellisesti laskutetun ja perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautukseen, vaikutti suhteettomalta (ks. vastaavasti tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 36 ja 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Vaikka ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitetun kaltaisen kansallisen säännöstön soveltaminen voi joissakin tapauksissa johtaa arvonlisäveron palautusoikeuden epäämiseen uuden verotarkastuksen yhteydessä, on kuitenkin niin, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa verovelvolliselta ei ole evätty mahdollisuutta käyttää tätä oikeutta tehokkaasti ennen aikaisemman verotarkastuksen aloittamista, tarkastuksen aikana ja sen päättämisestä tehdystä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen yhteydessä. Tämän vuoksi mainittua soveltamista ei voida pitää virheellisesti laskutetun arvonlisäveron palautusoikeuden ehdottomana epäämisenä, joka olisi suhteeton siihen tavoitteeseen nähden, joka on oikeusvarmuuden periaatteen noudattamisen varmistaminen, kuten edellä 31 kohdassa on muistutettu.

48 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä sekä tehokkuusperiaatetta, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan jo verotarkastuksen kohteena olleella kaudella perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisua koskevan oikeuden käyttämiselle edellytyksiä, jotka liittyvät sellaisen uuden seikan esittämiseen, joka voi johtaa verotarkastuksen päätelmien muuttamiseen, ja näin on, vaikka verotulojen menettämisen vaaraa ei ole, kunhan asianomainen verovelvollinen voi tosiasiallisesti käyttää oikaisuoikeuttaan kohtuullisen ajan.

Oikeudenkäyntikulut

49 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin yleisessä 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 yleiselle tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto, viiden tuomarin kokoonpano)

on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY sekä tehokkuusperiaatetta, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta

on tulkittava siten, että

ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan jo verotarkastuksen kohteena olleella kaudella perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisua koskevan oikeuden käyttämiselle edellytyksiä, jotka liittyvät sellaisen uuden seikan esittämiseen, joka voi johtaa verotarkastuksen päätelmien muuttamiseen, ja näin on, vaikka verotulojen menettämisen vaaraa ei ole, kunhan asianomainen verovelvollinen voi tosiasiallisesti käyttää oikaisuoikeuttaan kohtuullisen ajan.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Julistettiin Luxemburgissa 3 päivänä kesäkuuta 2026.

Allekirjoitukset