

Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

6 päivänä helmikuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Käännetty veronmaksuvelvollisuus – Vähennysoikeus – Veron maksaminen palvelujen suorittajalle – Pakollisten mainintojen puuttuminen – Aiheettoman arvonlisäveron maksaminen – Vähennysoikeuden menettäminen – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Oikeusvarmuuden periaate

Asiassa C-424/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Oradea (Romania) on esittänyt 26.6.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.9.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

SC Fatorie SRL

vastaa

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (esittelevä tuomari), J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- SC Fatorie SRL, edustajanaan avocat C. Costa,
- Romanian hallitus, asiamiehinnään R. H. Radu, V. Angelescu ja I. Bara-Buțilă,
- Viron hallitus, asiamiehenään M. Linntam,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Keppenne ja L. Lozano Palacios,

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 L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), erityisesti vähennysoikeutta käännetyn veronmaksuvelvollisuuden soveltamisen yhteydessä koskevien

säännösten, sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain SC Fatorie SRL (jäljempänä Fatorie) ja Direc?ia General? a Finan?elor Publice Bihor (Bihorin verovirasto, jäljempänä Direc?ia) ja joka koskee sitä, että Fatorielta evättiin oikeus vähentää arvonlisävero käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevien säännösten soveltamatta jättämisen vuoksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 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 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

--

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

4 Kyseisen direktiivin 199 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat tiettyjen palvelujen tarjoamisen osalta säätää, että veronmaksuvelvollinen on kyseiset suoritukset vastaanottava verovelvollinen. Tällaista ”käännetyn veronmaksuvelvollisuuden” nimellä tavallisesti tunnettua järjestelmää voidaan mainitun 199 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan soveltaa muun muassa ”rakennustyön suoritukseen, mukaan lukien kiinteään omaisuuteen liittyvien korjaus-, siivous-, kunnossapito-, muutos- ja purkamistöiden suoritus, sekä rakennuskohteiden luovutukseen”.

5 Mainitun direktiivin 226 artiklan 11 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) jos kyseessä on vapautus tai jos hankkija on veronmaksuvelvollinen, viittaus tämän direktiivin sovellettavaan säännökseen tai vastaavaan kansalliseen säännökseen taikka tieto kyseiseen tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen sovellettavan vapautuksen tai käännetyn maksuvelvollisuuden perusteesta”.

Romanian oikeus

6 Verokoodeksin, joka on annettu 22.12.2003, nro 571/2003 (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003) 146 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) tavaroista, jotka on luovutettu tai luovutetaan, tai palveluista, jotka on suoritettu tai

suoritetaan, maksettavan tai maksetun veron osalta on oltava hallussa lasku, joka sisältää 155 §:n 5 momentissa tarkoitettut tiedot”.

7 Verokoodeksin 155 §:n 5 momentin n kohdan 2 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Laskun on käsitettävä seuraavat tiedot:

--

2. jos vastaanottajan on maksettava vero 150 §:n 1 momentin b–d ja g kohdassa säädetyn edellytyksin, maininta, joka koskee tämän luvun tai direktiivin 2006/112 säännöksiä, tai maininta ’käännetty veronmaksuvelvollisuus’ 160 §:ssä tarkoitettujen toimenpiteiden osalta”.

8 Verokoodeksin 160 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisen aikaan, säädetään seuraavaa:

”(1) Jäljempänä 2 momentissa tarkoitettujen tavaroiden luovuttajien ja palvelujen suorittajien sekä niiden vastaanottajien on sovellettava tässä pykälässä tarkoitettuja yksinkertaistamistoimenpiteitä. Yksinkertaistamistoimenpiteiden soveltamista koskeva ehdoton edellytys on se, että sekä luovuttaja tai suorittaja että vastaanottaja on kirjattu arvonlisäverorekisteriin 153 §:n mukaisesti.

(2) Tavarointa ja palveluita, joiden luovuttamiseen tai suorittamiseen sovelletaan yksinkertaistamistoimenpiteitä, ovat

--

b) rakennukset, rakennusten osat ja kaikenlaiset maa-alueet, joiden luovutuksiin sovelletaan verotusjärjestelmää

c) rakennus- ja asennustyöt

--

(3) Luovuttajien on lisättävä laskuihin, jotka laaditaan edellä 2 momentissa mainittujen tavaroiden luovuttamista varten, maininta ’käännetty veronmaksuvelvollisuus’ ja jätettävä niihin liittyvä vero mainitsematta. Vastaanottajat merkitsevät tavaroiden luovuttajilta saamiinsa laskuihin niihin liittyvän veron, joka merkitään sekä suoritetuksi veroksi että vähennyskelpoiseksi veroksi veroilmoituksessa. Yksinkertaistamistoimenpiteiden kohteena olevien liiketoimien yhteydessä ei luovuttajan ja vastaanottajan välillä makseta veroa.

--

(5) Tämän pykälän säännösten soveltamisesta vastaavat sekä tavaroiden luovuttajat ja palvelujen suorittajat että vastaanottajat. Mikäli tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja ei ole lisännyt mainintaa ’käännetty veronmaksuvelvollisuus’ 2 momentin soveltamisalaan kuuluvia tavaroita tai palveluja koskeviin laskuihin, vastaanottaja on velvollinen soveltamaan käännettä veronmaksuvelvollisuutta, olemaan suorittamatta veroa tavaroiden luovuttajalle tai palvelujen suorittajalle, lisäämään omasta aloitteestaan maininnan ’käännetty veronmaksuvelvollisuus’ laskuun ja noudattamaan 3 momentissa tarkoitettuja velvoitteita.”

9 Verokoodeksin soveltamissäännöistä annetun asetuksen N:o 44/2004 (hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) 82 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisen

aikaan, säädetään seuraavaa:

”(1) Verokoodeksin 160 §:n 1 momentissa säädetty yksinkertaistamistoimenpiteiden ja käännetyn veronmaksuvelvollisuuden soveltamista koskeva ehdoton edellytys koskee sitä, että sekä luovuttaja tai suorittaja että vastaanottaja on kirjattu arvonlisäverorekisteriin verokoodeksin 153 §:n mukaisesti ja että kyseessä oleva liiketoimi on verollinen. Yksinkertaistamistoimenpiteitä sovelletaan ainoastaan verokoodeksin 125 ter §:ssä tarkoitettuihin maan rajojen sisäpuolella toteutettuihin liiketoimiin.

--

(3) Verokoodeksin 160 §:n 2 momentissa tarkoitettujen luovutusten tai suoritusten, mukaan lukien vastaanotetut ennakkomaksut, tapauksessa luovuttajien tai suorittajien on annettava laskut ilman veroa ja lisättävä niihin maininta 'käännetty veronmaksuvelvollisuus'. Vastaanottaja laskee veron, ja se on kirjattava laskuihin ja ostokirjanpitoon sekä ilmoitettava veroilmoituksessa samanaikaisesti sekä kannettuna että vähennettävänä verona. Kirjanpidossaan vastaanottaja kirjaa tätä vastaavan veron määrän kyseiselle verokaudelle sekä otsikon 4426 [vähennettävä arvonlisävero] että otsikon 4427 [kannettu arvonlisävero] alle.

--

(12) Sellaisten rakennus- ja asennustöiden tapauksessa, joista on 31.12.2007 mennessä vastaanotettu ennakkomaksuja ja/tai annettu kokonais- tai osalaskuja käännettyä veronmaksuvelvollisuutta soveltaen mutta joiden verotettava tapahtuma ajoittuu vuoteen 2008 eli tapahtuu silloin, kun urakan edistymistä koskevat selvitykset annetaan ja kun vastaanottaja mahdollisesti hyväksyy ne, tavanomaista verojärjestelmää sovelletaan ainoastaan töiden, joihin liittyvä verotettava tapahtuma ajoittuu vuoteen 2008, arvon ja vastaanotettujen ennakkomaksujen arvon tai viimeistään 31.12.2007 annettuihin laskuihin merkittyjen määrien erotukseen. --”

10 Verotusmenettelylakia koskevan hallituksen asetuksen nro 92/2003 (Ordonan? a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?), sellaisena kuin se julkaistiin Monitorul Oficial al României -lehdessä (osa I, nro 513, 31.7.2007), 105 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verotarkastuksia koskevat säännöt

(1) Verotarkastukset kohdistuvat kaikkiin verotuksellisesti merkittäviin tosiseikkoihin ja oikeudellisiin seikkoihin.

--

(3) Verotarkastus suoritetaan ainoastaan kerran kutakin veroa, veroluonteista maksua ja muuta yleiseen konsolidoituun talousarvioon liittyvää maksua kohti ja kutakin verokautta kohti. Poikkeuksellisesti toimivaltainen verotarkastaja voi päättää tehdä tiettyä ajanjaksoa koskevan uuden tarkastuksen, jos verotarkastuksen päättymisen ja vanhentumisajan päättymisen välisenä aikana ilmenee verotarkastajille tarkastusajankohtana tuntemattomia lisätietoja tai tarkastusten tuloksiin vaikuttaneita laskuvirheitä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Fatorie teki 3.1.2007 SC Megasal Construc?ii SRL:n (jäljempänä Megasal) kanssa puitesopimuksen sikalan rakennus- ja asennustöistä sekä sikojen kasvatustilojen uudistamisesta. Työt saatettiin päätökseen helmikuussa 2008.

12 Kyseessä olevien palvelujen suorittaja Megasal antoi vuoden 2007 aikana useita

ennakkomaksuja koskevia laskuja, joissa se noudatti käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, ja sovelsi verokoodeksin soveltamissäännöistä annetun asetuksen nro 44/2004 82 §:ssä tarkoitettuja yksinkertaistamistoimenpiteitä. Laskujen, jotka laadittiin ottamatta huomioon arvonlisäveroa, kokonaissumma oli 1 017 834,37 Romanian leitä (RON).

13 Megasal antoi 3.3.2008 toteutettujen töiden kokonaisarvoa koskevan, määrältään 1 052 840,10 RON:n laskun, josta arvonlisäveron osuus oli 168 101 RON ja töiden hinnan osuus 884 740 RON. Fatorie maksoi laskuun merkityn arvonlisäveron Megasalille.

14 Fatorie osoitti ensin Romanian valtiolle vaatimuksen arvonlisäveron palauttamisesta, minkä jälkeen Direc?ia hyväksyi 2.7.2008 tekemällään päätöksellä 173 057 RON:n suuruisen arvonlisäveron, johon sisältyi myös 3.3.2008 päivättyyn laskuun liittyvä, määrältään 168 101 RON:n arvonlisävero, palauttamisen 13.6.2008 päivätyn ja ajanjaksoa 1.7.2007–31.3.2008 koskevan verotarkastuskertomuksen perusteella.

15 Direc?ia päätti vuonna 2009, Fatorien ajanjaksolta 1.1.2007–31.3.2008 maksamaa arvonlisäveroa koskeneen toisen verotarkastuksen jälkeen, että 3.3.2008 päivättyyn laskuun liittyvä arvonlisävero on kannettava sen vuoksi, että käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevaan järjestelmään sovellettavia yksinkertaistamistoimenpiteitä ei ollut toteutettu. Direc?ia vaati siten 18.5.2009 päivätyllä verotuspäätöksellä Fatorieta maksamaan valtion talousarvioon 221 221 RON:n määrän, josta arvonlisäveron määrä on 168 101 RON ja viivästyskoron määrä 53 120 RON.

16 Unionin tuomioistuimelle toimitetuista tiedoista ilmenee, että Megasal on asetettu konkurssiin ja että se ei ole maksanut Romanian verohallinnolle 3.3.2008 päivättyyn laskuun merkittyä arvonlisäveroa, jonka Fatorie oli maksanut sille.

17 Fatorie nosti 15.7.2009 kanteen Direc?iaa vastaan ja vaati veron kantamista koskevan päätöksen ja 18.5.2009 päivätyin verotuspäätöksen kumoamista.

18 Tribunalul Bihor hylkäsi kanteen perusteettomana 22.9.2010 antamallaan tuomiolla. Kyseisestä tuomiosta tehty valitus hylättiin 9.3.2011 samalla perusteella, ja tuomiosta tuli lainvoimainen.

19 Fatorie vaati 17.5.2011, että 22.9.2010 annettu tuomio puretaan sillä perusteella, että se oli annettu unionin oikeuden vastaisesti. Vaatimus jätettiin tutkimatta 7.11.2011 annetulla tuomiolla.

20 Fatorie valitti 12.1.2012 kyseisestä tuomiosta Curtea de Apel Oradeaan.

21 Fatorie väittää, että pääasiaan pitäisi soveltaa muun muassa asiassa C-90/02, Bockemühl, 1.4.2004 annetusta tuomiosta (Kok., s. I-3303) ilmenevää unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan laskutusta koskevien vaatimusten noudattamatta jättäminen ei vaikuta vähennysoikeuteen silloin, kun käännetyn maksuvelvollisuuden mekanismia voidaan soveltaa. Niinpä palvelujen suorittajan virheet 3.3.2008 päivätyin laskun laatimisessa ja se, ettei Fatorie ollut korjannut sitä, eivät Fatorien mukaan voi vaikuttaa sen oikeuteen vähentää kyseiseen laskuun liittyvä arvonlisävero.

22 Direc?ia katsoo, että Fatorie on menettänyt oikeuden vähentää 3.3.2008 päivätyssä laskussa mainittu arvonlisävero yhtäältä siksi, että laskun laatinut yhtiö Megasal laati sen virheellisesti soveltamalla tavanomaisia arvonlisäverosääntöjä, vaikka sen laatimisessa olisi pitänyt soveltaa verokoodeksin 160 §:n 2 momentin b kohdan mukaisia yksinkertaistamistoimenpiteitä, ja toisaalta siksi, ettei Fatorie täyttänyt kyseisen lain 160 §:n 5 momentin mukaista velvollisuutta, koska se ei ollut lisännyt laskuun omasta aloitteestaan

mainintaa ”käännetty veronmaksuvelvollisuus” ja koska se oli maksanut veron palvelujen suorittajalle.

23 Tässä tilanteessa Curtea de Apel Oradea on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Sallitaanko [arvonlisäverodirektiivin] säännöksissä arvonlisäveron vähennysoikeuden menettämistä koskevan seuraamuksen soveltaminen verovelvolliseen siinä tapauksessa, että
- a) kolmas henkilö on laatinut verovelvollisen vähennysoikeuden käyttämistä varten esittämän laskun virheellisesti soveltamatta yksinkertaistamistoimenpiteitä
 - b) verovelvollinen on suorittanut laskussa mainitun arvonlisäveron?
- 2) Onko unionin oikeuteen kuuluva oikeusvarmuuden periaate esteenä Romanian veroviranomaisten hallintokäytännölle, kun ne ovat
- a) aluksi myöntäneet arvonlisäveron vähennysoikeuden lainvoimaisella hallintopäätöksellä
 - b) ja tämän jälkeen oikaisseet päätöksen ja vahvistaneet, että verovelvollisen on maksettava valtion talousarvioon aiemmin vähennetty arvonlisävero lisättyinä koroilla ja viivästysseuraamuksilla?
- 3) Antaako arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate mahdollisuuden evätä verovelvolliselta oikeuden arvonlisäveron vähentämiseen siinä tapauksessa, että
- a) verovelvollinen on maksanut arvonlisäveron, jonka jokin kolmas osapuoli on maininnut virheellisesti laskussa
 - b) veroviranomaiset eivät ole toimineet aktiivisesti vaatiakseen kolmatta osapuolta korjaamaan virheellisesti laaditun laskun ja
 - c) laskun korjaaminen on käynyt mahdottomaksi kolmannen osapuolen konkurssin vuoksi?”

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

24 Euroopan komissio ei esitä nimenomaista oikeudenkäyntiväitettä siitä, että ennakkoratkaisupyynnöksi olisi jätettävä tutkimatta, mutta ilmaisee kuitenkin epäilyksen tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttymisestä sillä perusteella, ettei ennakkoratkaisupyynnöön sisälly selvitystä syistä, joiden vuoksi ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuin on ryhtynyt tarkastelemaan kysymystä unionin oikeuden tiettyjen säännösten tulkinnasta tai pätevyydestä, eikä siitä, millaisen yhteyden ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuin on todennut kyseisten säännösten ja pääasian oikeudenkäynnissä sovellettavan kansallisen oikeuden välillä olevan.

25 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin voi kuitenkin jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkintamisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6845, 28 kohta ja asia C-259/12, Rodopi-M 91, tuomio 20.6.2013, 27 kohta).

26 On kuitenkin todettava, ettei tilanne ole tällainen käsiteltävässä asiassa. Pyydetyllä

arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta sekä verotuksen neutraalisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteita koskevalla tulkinnalla on nimittäin välitön yhteys pääasian kohteeseen eikä pääasian voida kiistää olevan aito oikeusriita. Lisäksi ennakkoratkaisupyyntö sisältää riittävät tosiseikat ja oikeudelliset seikat, jotta unionin tuomioistuin voi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin.

27 Niinpä ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja kolmas kysymys

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään, jotka voidaan tutkia yhdessä, olennaisilta osin sitä, ovatko arvonlisäverodirektiivi ja verotuksen neutraalisuuden periaate sellaisen liiketoimen yhteydessä, johon sovelletaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, esteenä sille, että palvelujen vastaanottajalta evätään oikeus vähentää sen palvelujen suorittajalle virheellisesti laaditun laskun perusteella aiheuttomasti maksama arvonlisävero, myös silloin, kun kyseisen virheen korjaaminen on mahdotonta mainitun palvelujen suorittajan konkurssin vuoksi.

29 Ensinnäkin on muistutettava, että käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaan palvelujen suorittajan ja vastaanottajan välillä ei makseta lainkaan arvonlisäveroa vaan vastaanottaja on veronmaksuvelvollinen toteutettuihin liiketoimiin liittyvästä aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäverosta mutta se voi lähtökohtaisesti myös vähentää saman veron siten, ettei verohallinnolle jää maksettavaa.

30 On korostettava myös yhtäältä, että vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (em. asia Bockemühl, tuomion 38 kohta ja asia C-368/09, Pannon Gép Centrum, tuomio 15.7.2010, Kok., s I-7467, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 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. asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok., s. I-1361, 24 kohta ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-76161, 48 kohta).

32 Toiseksi on todettava arvonlisäverodirektiivin 178 artiklassa luetelluista arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttötavoista, että kun kyse on mainitun direktiivin 199 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan kuuluvasta käännetystä veronmaksuvelvollisuudesta, ainoastaan 178 artiklan f alakohdassa mainittuja käyttötapoja voidaan soveltaa.

33 Tästä on todettava, että verovelvollisella, joka palvelujen vastaanottajana on velvollinen maksamaan niihin liittyvän arvonlisäveron, ei ole velvollisuutta pitää hallussaan arvonlisäverodirektiivissä 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 em. asia Bockemühl, tuomion 47 kohta).

34 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että asianomaisen jäsenvaltion näin käyttöön ottamalla muodollisuuksilla, joita verovelvollisen on noudatettava voidakseen käyttää

oikeuttaan vähentää arvonlisävero, ei saada ylittää sitä, mikä on ankarasti katsoen tarpeen käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan menettelyn asianmukaisen soveltamisen valvomiseksi ja arvonlisäveron kantamisen varmistamiseksi (ks. vastaavasti em. asia Bockemühl, tuomion 50 kohta ja asia C-392/09, *Uszodaépít?*, tuomio 30.9.2010, Kok., s. I-8791, 38 kohta).

35 Unionin tuomioistuin on jo todennut verotuksen neutraalisuuden periaatteen edellyttävän käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamisen yhteydessä, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (ks. yhdistetyt asiat C-95/07 ja C-96/07, *Ecotrade*, tuomio 8.5.2008, Kok., s. I-3457, 63 kohta ja em. asia *Uszodaépít?*, tuomion 39 kohta).

36 Toisin kuin *Fatorie* väittää, pääasian olosuhteet eroavat kuitenkin edellä mainitun asian *Bockemühl* olosuhteista.

37 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee pääasiassa, ettei 3.3.2008 päivättyyn laskuun verokoodeksin 160 §:n 3 momentissa edellytetyn vastaisesti sisältynyt mainintaa ”käännetystä veronmaksuvelvollisuudesta” ja ettei *Fatorie* ollut ryhtynyt kyseisen pykälän 5 momentissa tarkoitettuihin tarpeellisiin toimiin kyseisen maininnan puuttumisen korjaamiseksi. Lisäksi on todettava, että *Fatorie* maksoi virheellisesti mainittuun laskuun väärin merkityn arvonlisäveron *Megasalille*, vaikka mainitun järjestelmän mukaan sen olisi palvelujen vastaanottajana pitänyt suorittaa arvonlisävero veroviranomaisille arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan mukaisesti. Niinpä sen lisäksi, ettei riidanalainen lasku vastaa kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä muotovaatimuksia, yhtä käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän aineellista edellytystä ei ole noudatettu.

38 Tällainen tilanne esti verohallintoa tarkastamasta sitä, oliko käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää sovellettu oikein, ja aiheutti kyseessä olevalle jäsenvaltiolle riskin verotulojen menettämisestä.

39 Lisäksi on niin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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 (asia C-342/87, *Genius*, tuomio 13.12.1989, Kok., s. 4227, 13 kohta ja asia C-454/98, *Schmeink & Cofreth ja Strobel*, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-6973, 53 kohta).

40 Koska *Fatorien Megasalille* maksama arvonlisävero oli aiheeton ja koska kyseinen maksu ei ollut käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän erään aineellisen edellytyksen mukainen, *Fatorie* ei voi vedota oikeuteen vähentää kyseinen arvonlisävero.

41 Tässä yhteydessä on todettava, ettei *Megasalin* konkurssitilanne voi saattaa kyseenalaiseksi siitä, ettei *Fatorie* noudattanut käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamiseen liittyviä keskeisiä velvoitteita, johtuvaa vähennysoikeuden epäämistä.

42 Palvelujen vastaanottaja, joka on maksanut aiheettomasti arvonlisäveron mainittujen palvelujen suorittajalle, voi kuitenkin vaatia takaisinsaantia kansallisen oikeuden säännösten mukaisesti.

43 Siitä, ettei verohallinto velvoittanut *Megasalia* korjaamaan virheellisesti laadittua laskua, on todettava, että pääasia koskee sitä, että *Direc?ia* epäsi *Fatorielta* vähennysoikeuden, ja että esitettyihin kysymyksiin vastaamiseksi ei ole tarpeen ottaa kantaa verohallinnon mahdolliseen velvollisuuteen kolmatta kohtaan.

44 Edellä esitetty huomioon ottaen ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, etteivät arvonlisäverodirektiivi ja verotuksen neutraalisuuden periaate ole pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa sellaisen liiketoimen yhteydessä, johon sovelletaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, esteenä sille, että palvelujen vastaanottajalta evätään oikeus vähentää sen palvelujen suorittajalle virheellisesti laaditun laskun perusteella aiheettomasti maksama arvonlisävero, myöskään silloin, kun kyseisen virheen korjaaminen on mahdotonta mainitun palvelujen suorittajan konkurssin vuoksi.

Toinen kysymys

45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko oikeusvarmuuden periaate esteenä kansallisten veroviranomaisten hallintokäytännölle, jossa ne peruuttavat päätöksen, jolla ne ovat myöntäneet verovelvolliselle oikeuden vähentää arvonlisävero, ja vaativat tältä uuden tarkastuksen jälkeen mainitun arvonlisäveron sekä viivästysseuraamuksen maksamista.

46 Aluksi on todettava, että oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Ecotrade, tuomion 44 kohta).

47 Tässä yhteydessä on todettava, että Romanian hallitus viittaa kirjallisissa huomautuksissaan verotusmenettelylakia koskevan hallituksen asetuksen nro 92/2003 105 §:n 3 momenttiin, jossa sallitaan poikkeuksena tiettyä ajanjaksoa koskeva uusi verotarkastus, jos vanhentumisaika ei ole vielä umpeutunut ja jos asiassa ilmenee verotarkastajille tarkastusajankohtana tuntemattomia lisätietoja tai tarkastusten tuloksiin vaikuttaneita laskuvirheitä.

48 On myönnettävä, että tällainen säännöstö, jonka selkeyttä ja ennakoitavuutta verovelvollisen kannalta ei ole vakavasti saatettu kyseenalaiseksi, on sopusoinnussa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa.

49 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkastettava, voidaanko edellä 47 kohdassa mainittua kansallista säännöstä soveltaa sen käsiteltävänä olevassa asiassa.

50 Viivästysseuraamuksesta on muistutettava, 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. asia C-210/91, komissio v. Kreikka, tuomio 16.12.1992, Kok., s. I-6735, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; asia C-213/99, de Andrade, tuomio 7.12.2000, Kok., s. I-11083, 20 kohta ja em. asia Rodopi-M 91, tuomion 31 kohta).

51 Toiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että oikeusvarmuuden periaate ei ole esteenä kansallisten veroviranomaisten hallintokäytännölle, jossa ne peruuttavat vanhentumisajan puitteissa päätöksen, jolla verovelvolliselle on myönnetty oikeus vähentää arvonlisävero, ja vaativat uuden tarkastuksen jälkeen kyseisen veron ja viivästysseuraamuksen maksamista.

Oikeudenkäyntikulut

52 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY ja verotuksen neutraalisuuden periaate eivät ole sellaisen liiketoimen yhteydessä, johon sovelletaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, esteenä sille, että palvelujen vastaanottajalta evätään oikeus vähentää sen palvelujen suorittajalle virheellisesti laaditun laskun perusteella aiheuttomasti maksama arvonlisävero, myös silloin, kun kyseisen virheen korjaaminen on mahdotonta mainitun palvelujen suorittajan konkurssin vuoksi.**
- 2) **Oikeusvarmuuden periaate ei ole esteenä kansallisten veroviranomaisten hallintokäytännölle, jossa ne peruuttavat vanhentumisajan puitteissa päätöksen, jolla verovelvolliselle on myönnetty oikeus vähentää arvonlisävero, ja vaativat uuden tarkastuksen jälkeen kyseisen veron ja viivästysseuraamuksen maksamista.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: romania.