

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0533

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

21 päivänä maaliskuuta 2018 (*1)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 167–171 artikla – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Palautusjäsenvaltion sijoittautumattomien verovelvollisten oikeus arvonlisäveron palauttamiseen – 178 artiklan a alakohta – Arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt – Direktiivi 2008/9/EY – Arvonlisäveron palauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt – Preklusiivinen määräaika – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Arvonlisäveron maksaminen ja laskuttaminen useita vuosia kyseessä olevan tavaroiden luovutuksen jälkeen – Palautuksensaantioikeuden epäminen tavaroiden luovutusajankohdasta alkaneen preklusiivisen määräajan päättymisen takia

Asiassa C-533/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakian tasavallan ylin tuomioistuin) on esittänyt 29.9.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.10.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Volkswagen AG

vastaa

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešić sekä tuomarit A. Rosas, C. Toader, A. Prechal ja E. Jarašičová (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

–

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, asiamiehenään F. Imrecze

–

Slovakian hallitus, asiamiehenään B. Ricziová

–

Euroopan komissio, asiamiehinään A. Tokár, R. Lyal ja M. Owsiany-Hornung

kuultuaan julkisasiamiehen 26.10.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan
tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, s. 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 167 artiklan ja 178 artiklan a alakohdan, yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY (EUVL 2008, L 44, s. 23) ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 41 artiklan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Volkswagen AG ja Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Slovakian tasavallan veroviranomainen) ja joka koskee sitä, että kyseinen viranomainen hylkäsi osittain arvonlisäveron palauttamista koskevan hakemuksen preklusiivisen määräajan päättymisen perusteella.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Union oikeus

Direktiivi 2006/112

3

Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

4

Kyseisen direktiivin 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

5

Mainitun direktiivin 168 artiklassa 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, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

6

Direktiivin 2006/112 169 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 168 artiklassa tarkoitetun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu arvonlisävero, siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

a)

verovelvollisen 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluviin liiketoimiin, jotka suoritetaan sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseinen vero on maksettava tai maksettu, ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa;

– –”

7

Kyseisen direktiivin 170 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut – – neuvoston direktiivin [2008/9/EY] 1 artiklassa ja tämän direktiivin 171 artiklassa tarkoitetulla tavalla siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvollinen ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, on oikeus saada kyseinen arvonlisävero palautuksena, jos tavaroita ja palveluja käytetään seuraaviin liiketoimiin:

a)

169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin

– –”

8

Mainitun direktiivin 171 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron palautus on suoritettava verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet siihen jäsenvaltioon, jossa he ostavat tavaroita ja palveluja tai tuovat maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, noudattaen direktiivissä 2008/9/EY säädettyjä yksityiskohtaisia sääntöjä.”

9

Direktiivin 2006/112 vähennyksiä koskevaan X osastoon kuuluu 4 luku, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”. Kyseisen direktiivin 178 artiklassa, joka kuuluu mainittuun 4 lukuun, säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a)

edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

– –”

10

Mainitun direktiivin 179 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.”

11

Samana direktiivin 180 artiklan mukaan ”jäsenvaltiot voivat antaa verovelvolliselle luvan tehdä vähennys, jota ei ole tehty 178 ja 179 artiklan mukaisesti”.

12

Direktiivin 2006/112 182 artiklassa säädetään, että ”jäsenvaltioiden on vahvistettava 180 ja 181 artiklan soveltamisen edellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt”.

13

Kyseisen direktiivin 273 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Direktiivi 2008/9

14

Direktiivin 2008/9 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt direktiivin 2006/112/EY 170 artiklassa säädetyille arvonlisäveron palautukselle 3 artiklan edellytykset täyttävälle palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille.”

15

Kyseisen direktiivin 2 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

1)

’palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalla verovelvollisella’ direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toisen jäsenvaltion alueelle;

— —”

16

Mainitun direktiivin 3 artiklassa luetellaan edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta direktiiviä voitaisiin soveltaa verovelvolliseen, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon.

17

Direktiivin 2008/9 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

a)

direktiivin 2006/112/EY 169 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitetut liiketoimet;

— —

Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus veron palautukseen määritetään direktiivin 2006/112/EY mukaisesti sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkin rajoittamatta 6 artiklan soveltamista.”

18

Direktiivin 2008/9 6 artiklan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jotta palautusjäsenvaltioon sijoittautumaton verovelvollinen olisi oikeutettu palautukseen palautusjäsenvaltiossa, hänen on suoritettava vähennykseen oikeuttavia liiketoimia jäsenvaltiossa, johon hän on sijoittautunut.”

19

Kyseisen direktiivin 28 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että kyseisen direktiivin säännöksiä

sovelletaan 31.12.2009 jälkeen toimitettuihin palautushakemuksiin.

Slovakian oikeus

20

Arvonlisäverosta annetun lain nro 222/2004 (zákon ?. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä laki nro 222/2004), 49 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisen oikeus tavaroista ja palveluista kannettavan veron vähentämiseen syntyy, kun mainittuja tavaroita ja palveluita koskeva vero tulee maksettavaksi.

(2) Verovelvollinen voi vähentää maksettavanaan olevasta verosta niistä tavaroista ja palveluista kannetun veron, joita verovelvollinen käyttää tässä ominaisuudessaan tavaroiden luovuttamiseen ja palvelujen suorittamiseen, jos 3 ja 7 momentissa säädetyistä poikkeuksesta ei muuta johdu. Verovelvollinen voi vähentää veron,

a)

mikäli sen on perinyt verovelvolliselta toinen verovelvollinen Slovakiassa tavaroista tai palveluista, jotka sille on toimitettu tai toimitetaan.

— —”

21

Kyseisen lain 51 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollinen voi käyttää 49 §:ssä tarkoitettua arvonlisäveron vähennysoikeuttaan, mikäli

a)

verovelvollisella on 49 §:n 2 momentin a kohdassa tarkoitetun verovähennyksen tekohetkellä 71 §:ssä tarkoitettu verovelvollisen antama lasku,

— —”

22

Mainitun lain 55 b §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Hakija käyttää oikeuttaan arvonlisäveron palautukseen tekemällä sähköisen palautushakemuksen sähköisessä portaalissa siinä jäsenvaltiossa, jossa sillä on sääntömääräinen kotipaikka, liiketoiminnan kotipaikka, toimipaikka, luonnollisen henkilön kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka. Palautushakemus on tehtävä viimeistään palautusajanjaksoa seuraavan kalenterivuoden syyskuun 30. päivänä. Da?ový úrad Bratislava I [verotoimisto Bratislava I, Slovakia] ilmoittaa hakijalle viipymättä sähköisesti päivämäärän, jona se on vastaanottanut palautushakemuksen.”

23

Lain nro 222/2004 71 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Tässä laissa tarkoitetaan

a)

'laskulla' kaikkia sellaisia paperisia tai sähköisiä asiakirjoja tai viestejä, jotka on tehty tämän lain mukaisesti tai laskun tekemistä koskevan toisessa jäsenvaltiossa voimassa olevan lain mukaisesti;

--

(2) Laskuina pidetään myös kaikkia sellaisia asiakirjoja ja viestejä, joilla muutetaan alkuperäistä laskua ja viitataan siihen nimenomaisesti ja yksiselitteisesti.”

24

Verojen ja veronluonteisten maksujen hallinnoinnista ja alueellisen verohallinto-organisaation muuttamisesta annetun lain 511/1992 (zákon ? 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 45 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ellei tämän lain tai jonkin erityislain säännöksestä muuta johdu, veroa tai verojen erotusta ei voida periä eikä oikeutta veroylijäämän tai veron palautukseen voida myöntää sen jälkeen, kun viisi vuotta on kulunut sen kalenterivuoden päättymisestä, jona verovelvollisen olisi pitänyt antaa veroilmoitus tai muu ilmoitus tai jona verovelvollisella oli velvollisuus maksaa vero veroilmoitusta tai muuta ilmoitusta antamatta tai jona oikeus veroylijäämän tai veron palautukseen veronmaksajalle syntyi – –.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

25

Saksaan sijoittautunut yhtiö Hella Leuchten-Systeme GmbH sekä Slovakiaan sijoittautuneet yhtiöt Hella Slovakia Front Lighting s.r.o. ja Hella Slovakia – Signal Lighting (jäljempänä yhdessä Hella-yhtiöt) toimittivat vuosina 2004–2010 Saksaan sijoittautuneelle yhtiölle Volkswagen AG:lle moottoriajoneuvojen valaistuslaitteiden tuotannossa käytettäviä muotteja. Hella-yhtiöt antoivat luovutusten yhteydessä arvonlisäverottomat laskut, koska niiden mukaan kyse ei ollut tavaroiden luovutuksista vaan arvonlisäverosta vapautetuista ”rahoituksellisista kompensatioista”.

26

Vuonna 2010 Hella-yhtiöt totesivat, ettei niiden toimintatapa ollut Slovakian oikeuden mukainen. Tästä syystä ne antoivat laskut, joissa mainitaan arvonlisävero, joka Volkswagenin oli lain nro 222/2004 mukaan maksettava kyseisten tavaroiden luovutuksista, jättivät täydentävät veroilmoitukset koko vuosien 2004–2010 ajalta ja suorittivat arvonlisäveron valtion talousarvioon.

27

Volkswagen osoitti 1.7.2011 verotoimisto Bratislava I:lle (Slovakia) hakemuksen kyseisistä luovutuksista kannetun arvonlisäveron palauttamiseksi.

28

Kyseinen verotoimisto hyväksyi 3.4.2012 tekemällään päätöksellä hakemuksen osittain ja määräsi vuosina 2007–2010 tehtyjä tavaroiden luovutuksia vastaavan 1536622,92 euron arvonlisäveron määrän palautettavaksi. Sitä vastoin se hylkäsi hakemuksen vuosia 2004–2006 koskevan ajanjakson osalta sillä perusteella, että Slovakian oikeudessa säädetty viiden vuoden

preklusiivinen määräaika oli päättynyt. Se katsoi tässä yhteydessä, että oikeus arvonlisäveron palautukseen oli syntynyt tavaroiden luovutusajankohtana eli silloin, kun arvonlisäverosaatava oli syntynyt, joten oikeus niiden palautukseen oli vuosia 2004–2006 koskevan ajanjakson osalta jo menetetty palautushakemuksen esittämisajankohtana. Muutoksenhakuelimenä toimiva Slovakian tasavallan verohallitus vahvisti kyseisen päätöksen.

29

Volkswagen valitti viimeksi mainitusta päätöksestä Krajský súd v Bratislavaan (Bratislavan alueellinen tuomioistuin, Slovakia), joka hylkäsi valituksen.

30

Tämän jälkeen Volkswagen valitti kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Najvyšší súd Slovenskej republikyyn (Slovakian tasavallan ylin tuomioistuin) ja esitti, että lain nro 511/1992 45 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, säädetyn preklusiivisen viiden vuoden määräajan alkamisajankohtaa koskeva kansallisen oikeuden tulkinta ei ollut sopusoinnussa unionin oikeuden eikä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, sillä oikeus arvonlisäveron palautukseen syntyy sen mukaan vasta, kun tavarat tai palvelut toimitetaan ja kun niiden toimittaja on perinyt arvonlisäveron antamalla laskun. Niinpä preklusiivinen määräaika ei sen mukaan voi alkaa ennen kyseisten kahden edellytyksen täyttymistä.

31

Najvyšší súd Slovenskej republiky, jonka on arvioitava Volkswagenin väitteiden paikkansapitävyys ja näin ollen määritettävä viiden vuoden määräajan, jonka aikana verovelvolliset voivat preklusion uhalla hakea erääntyneen arvonlisäveron palauttamista, alkamisajankohta, pohtii veroviranomaisten käytännön, jonka mukaan kyseinen määräaika alkaa kulua siitä päivästä, jolloin arvonlisäverollinen tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan, yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa.

32

Najvyšší súd Slovenskej republiky on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Onko direktiiviä 2008/9 ja oikeutta veronpalautukseen tulkittava siten, että arvonlisäveron palautusoikeuden saamiseksi seuraavien kahden edellytyksen on täytyttävä:

a)

tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus ja

b)

se, että tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja perii arvonlisäveron laskussa?

Voiko verovelvollinen toisin sanoen hakea veronpalautusta, ellei arvonlisäveroa ole peritty laskussa?

2)

Onko suhteellisuusperiaatteen tai arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaista, että veron palauttamiselle asetettu määräaika lasketaan ajankohdasta, jona kaikki veron palautusoikeudelle asetetut aineelliset edellytykset eivät täyty?

3)

Onko [direktiivin 2006/112] 167 artiklan ja 178 artiklan a alakohdan säännöksiä tulkittava verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa siten, että pääasian kaltaisessa tilanteessa – ja mikäli muut verovähennysoikeuden kannalta tarpeelliset aineelliset ja menettelylliset edellytykset täyttyvät – ne ovat esteenä sellaiselle veroviranomaisen menettelylle, jolla verovelvolliselta evätään oikeus direktiivissä 2008/9 tarkoitetussa määräajassa haettuun veronpalautukseen tapauksessa, jossa veron on perinyt laskulla tavarantoimittaja, joka on tilittänyt veron ennen kansallisessa lainsäädännössä säädetyn preklusiivisen määräajan päättymistä?

4)

Kun otetaan huomioon yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteisiin kuuluvat verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate, ovatko Slovakian veroviranomaiset ylittäneet sen, mikä olisi tarpeen [direktiivissä 2006/112] asetetun tavoitteen saavuttamiseksi, kun ne ovat evänneet verovelvolliselta oikeuden maksetun veron palautukseen sen vuoksi, että kansallisessa laissa säädetty preklusiivinen määräaika on kulunut umpeen, vaikka verovelvollinen ei tuona ajankohtana olisi voinut käyttää oikeuttaan palautukseen ja vaikka vero on asianmukaisesti peritty eikä veronkierron tai veron maksamatta jättämisen vaaraa ole?

5)

Voidaanko oikeusvarmuuden periaatetta, luottamuksensuojan periaatetta ja – – perusoikeuskirjan 41 artiklassa tarkoitettua oikeutta hyvään hallintoon tulkita siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansallisen lainsäädännön säännösten tulkinnalle, jonka mukaan veronpalautuksen hakemiselle asetetun määräajan noudattamisen kannalta ratkaiseva on hallintoviranomaisen veronpalautusta koskevan päätöksen tekohetki eikä ajankohta, jona verovelvollinen käyttää oikeuttaan veronpalautukseen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, toinen, kolmas ja neljäs kysymys

33

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo ensimmäisellä, toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, olennaisilta osin sitä, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa arvonlisävero on laskutettu verovelvolliselta ja jossa tämä on maksanut sen useita vuosia kyseessä olevan tavaroiden luovutuksen jälkeen, oikeus arvonlisäveron palautukseen evätään sillä perusteella, että mainitun lainsäädännön mukainen preklusiivinen määräaika kyseisen oikeuden käyttämislle oli alkanut kulua luovutuspäivästä ja oli päättynyt ennen palautushakemuksen esittämistä.

34

Kysymykseen vastaamiseksi on muistutettava, että direktiivillä 2008/9 vahvistetaan sen 1 artiklan

mukaan yksityiskohtaiset säännöt direktiivin 2006/112 170 artiklassa säädetyille arvonlisäveron palautukselle direktiivin 2008/9 3 artiklan edellytykset täyttävälle palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille.

35

Direktiivillä 2008/9 ei kuitenkaan ole tavoitteena vahvistaa palautuksensaantioikeuden käyttämisedellytyksiä eikä laajuutta. Kyseisen direktiivin 5 artiklan toisessa kohdassa nimittäin säädetään, että kyseistä direktiiviä sovellettaessa oikeus arvonlisäveron palautukseen määritetään direktiivin 2006/112 mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkin rajoittamatta direktiivin 2008/9 6 artiklan soveltamista.

36

Niinpä jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen direktiivissä 2008/9 säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa direktiivillä 2006/112 verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan (ks. vastaavasti tuomio 25.10.2012, Daimler ja Widex, C?318/11 ja C?319/11, EU:C:2012:666, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (tuomio 15.9.2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38

Vähennysjärjestelmällä ja näin ollen palautuksilla pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 27 kohta ja tuomio 21.9.2017, SMS group, C?441/16, EU:C:2017:712, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39

Unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut sitä, että direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 15.9.2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 37 kohta ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40

Arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää kuitenkin sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten tai edellytysten täyttämistä (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 38 kohta).

41

Aineellisten vaatimusten tai edellytysten osalta direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdasta ilmenee, että mainitun oikeuden saaminen edellyttää yhtäältä, että asianomainen on mainitussa direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden perusteeksi, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa luovuttanut toinen verovelvollinen (ks. vastaavasti mm. tuomio 15.9.2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 39 kohta).

42

Arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden käyttämisestä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen, jotka rinnastuvat muodollisiin vaatimuksiin tai edellytyksiin, osalta on todettava, että direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdassa säädetään, että verovelvollisella on oltava kyseisen direktiivin 220–236 artiklan ja 238–240 artiklan mukaisesti laadittu lasku (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 40 kohta).

43

Edellä mainitusta seuraa julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 58 kohdassa esittämällä tavalla se, että vaikka arvonlisäveron vähennysoikeus saa direktiivin 2006/112 167 artiklan mukaan alkunsa samanaikaisesti verosaatavan syntymisen kanssa, mainitun oikeuden käyttäminen on kyseisen direktiivin 178 artiklan mukaan lähtökohtaisesti mahdollista vasta sitten, kun verovelvollinen on saanut laskun (ks. vastaavasti mm. tuomio 15.9.2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44

Direktiivin 2006/112 167 artiklaan ja 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta on käytettävä lähtökohtaisesti sen verokauden aikana, jolloin vähennysoikeus syntyy eli jolloin verosaatava syntyy.

45

Kyseisen direktiivin 180 ja 182 artiklan nojalla verovelvollinen voi kuitenkin saada tehdä arvonlisäverovähennyksen, vaikka hän ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt, edellyttäen kuitenkin, että kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan (tuomio 28.7.2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46

Mahdollisuus käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi kuitenkin ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (tuomio 28.7.2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47

Unionin tuomioistuin on näin ollen jo todennut, että preklusiivista määräaikaa, jonka päättymisestä

on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole ollut riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vaatimatta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, menettää vähennysoikeuden, ei voida pitää yhteensoveltumattomana direktiivillä 2006/112 käyttöön otetun järjestelmän kanssa, jos yhtäältä tätä määräaika sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin vastaaviin veroalan oikeuksiin että unionin oikeuteen perustuviin oikeuksiin (vastaavuusperiaate) ja jos toisaalta se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 34 ja 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48

Lisäksi jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla säätää muista tarpeellisiksi katsomistaan velvollisuuksista arvonlisäveron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on nimittäin päämäärä, joka on kyseisessä direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan. Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat sen 273 artiklan nojalla ryhtyä, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen. Niitä ei siis voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 49 ja 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49

Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että vaikka kyseiset luovutukset tehtiin vuosina 2004–2010, Hella-yhtiöt oikaisivat arvonlisäveroa koskevan virheen vasta vuonna 2010, kun ne antoivat arvonlisäveron sisältävät laskut, jättivät toimivaltaiselle kansalliselle viranomaiselle täydentävät veroilmoitukset ja suorittavat maksettavaksi kuuluvan arvonlisäveron määrän valtiolle. Siitä ilmenee myös, ettei veropetoksen tai veron maksamatta jättämisen vaaraa ollut. Tässä tilanteessa Volkswagenin oli objektiivisesti mahdotonta käyttää palautuksensaantioikeuttaan ennen virheen oikaisemista, koska sillä ei aikaisemmin ollut laskuja eikä se tiennyt, että arvonlisävero oli suoritettava.

50

Arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavat aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyivät nimittäin vasta virheen oikaisun seurauksena, ja Volkswagen saattoi näin ollen vasta tällöin hakea direktiivin 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaista helpotusta maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Niinpä on katsottava, että koska Volkswagen ei toiminut huolimattomasti ja koska väärinkäytöksiä tai vilpillistä yhteistyötä Hella-yhtiöiden kanssa ei ole todettu, arvonlisäveron palautusoikeuden epäämiseksi ei voida vedota pätevästi preklusiiviseen määräaikaan, joka oli alkanut kulua tavaroiden luovutusajankohdasta ja joka oli tiettyjen ajanjaksojen osalta päätynyt ennen virheen oikaisemista.

51

Niinpä ensimmäiseen, toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa arvonlisävero on laskutettu verovelvolliselta ja jossa tämä on maksanut sen useita vuosia kyseessä olevan tavaroiden luovutuksen jälkeen, oikeus arvonlisäveron palautukseen evätään sillä perusteella, että mainitun lainsäädännön mukainen preklusiivinen määräaika kyseisen oikeuden käyttämiselle oli alkanut kulua luovutuspäivästä ja oli päätynyt ennen palautushakemuksen esittämistä.

Viides kysymys

52

Kun otetaan huomioon ensimmäiseen, toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen annettu vastaus, josta seuraa, että kansallisen lainsäädännön tai käytännön yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa voidaan pääasian kaltaisessa tilanteessa arvioida direktiivin 2006/112 valossa, viidenteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

53

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:

Unionin oikeutta on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa arvonlisävero on laskutettu verovelvolliselta ja jossa tämä on maksanut sen useita vuosia kyseessä olevan tavaroiden luovutuksen jälkeen, oikeus arvonlisäveron palautukseen evätään sillä perusteella, että mainitun lainsäädännön mukainen preklusiivinen määräaika kyseisen oikeuden käyttämiselle oli alkanut kulua luovutuspäivästä ja oli päättynyt ennen palautushakemuksen esittämistä.

Allekirjoitukset

(*1) Oikeudenkäyntikieli: slovakki.