

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

26 päivänä huhtikuuta 2018 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Direktiivi 2006/112/EY – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Oikeus saada arvonlisävero palautetuksi – Sellaiseen ajanjaksoon liittyvät liiketoimet, joka on jo ollut päätetyn verotarkastuksen kohteena – Kansallinen lainsäädäntö – Verovelvollisella ei ole mahdollisuutta oikaista veroilmoituksia, jotka ovat jo olleet verotarkastuksen kohteena – Tehokkuusperiaate – Verotuksen neutraalisuus – Oikeusvarmuus

Asiassa C-81/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Suceava (Suceavan ylioikeus, Romania) on esittänyt 23.1.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.2.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Zabrus Siret SRL**

vastaaan

**Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ia?i –Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

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

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Romanian hallitus, asiamiehinään R. Radu, C. M. Florescu ja R. Mangu,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja L. Radu Bouyon,

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), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), säännösten ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen,

tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Zabrus Siret SRL (jäljempänä Zabrus) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Iașin alueellinen julkisen talouden pääosasto – Suceavan maakunnallinen julkisen talouden hallinto-osasto, Romania) (jäljempänä verohallinto) ja jossa on kysymys verovelvollisen mahdollisuudesta oikaista arvonlisäveroilmoituksia, jotta se voisi vedota arvonlisäveron vähennysoikeuteen.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### **Unionin oikeus**

3 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

4 Kyseisen 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 tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

5 Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäisen alakohdan mukaan ”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”.

6 Mainitun direktiivin 180 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat antaa verovelvolliselle luvan tehdä vähennys, jota ei ole tehty 178 ja 179 artiklan mukaisesti.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 182 artiklan mukaan ”jäsenvaltioiden on vahvistettava 180 ja 181 artiklan soveltamisen edellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön.”

9 Kyseisen direktiivin 250 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien

kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.

2. Jäsenvaltioiden on sallittava ja ne voivat vaatia, että 1 kohdassa tarkoitetut ilmoitukset tehdään sähköisesti niiden vahvistamien edellytysten mukaisesti.”

10 Kyseisen direktiivin 252 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroilmoitus on annettava määräajassa, jonka kukin jäsenvaltio vahvistaa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava verokausi yhdeksi, kahdeksi tai kolmeksi kuukaudeksi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eripituisia kausia, jotka eivät saa olla yhtä vuotta pitempiä.”

### **Romanian oikeus**

11 Verotusmenettelykoodeksista annetun hallituksen asetuksen nro 92/2003 (Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?) (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 863, 26.9.2005), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtumisajankohtaan (jäljempänä verotusmenettelykoodeksi), 84 §:ssä, jonka otsikko on ”Veroilmoitusten oikaiseminen”, säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollinen voi oikaista veroilmoituksen oma-aloitteisesti verovelvoitteiden asettamisoikeuden vanhentumisajan kuluessa.

(2) Veroilmoitusta voidaan oikaista, kun verovelvollinen huomaa virheen alkuperäisessä ilmoituksessa, jättämällä oikaisuilmoitus.

(3) Arvonlisäveroa koskevissa ilmoituksissa olevat virheet oikaistaan verokoodeksin mukaisesti. Arvonlisäveroa koskevissa ilmoituksissa olevat ilmeiset huolimattomuusvirheet oikaistaan Agen?ia Na?ionale de Administrare Fiscal?n (Romanian verohallinnosta vastaava kansallinen viranomais) (ANAF) johtajan päätöksellä hyväksytyjen menettelyjen mukaisesti.

(4) Veroilmoituksia ei voida jättää eikä oikaista sen jälkeen, kun myöhempää tarkastusta koskeva varauma on poistettu, lukuun ottamatta tilanteita, joissa oikaisu perustuu sellaisen laissa säädetyn edellytyksen täyttymiseen tai täyttymättä jäämiseen, joka edellyttää veron perusteen ja/tai vastaavan veron oikaisua.

(5) Tässä pykälässä tarkoitetuiksi virheiksi katsotaan virheet, jotka koskevat verojen ja maksujen määrää, veronalaisia varallisuuseriä ja tuloja sekä mitä tahansa muuta veron perusteen osatekijää.

(6) Jos verovelvollinen verotarkastuksen aikana jättää tai oikaisee veroilmoituksia, jotka koskevat verotarkastuksen kohteena olevia ajanjaksoja ja veroja, veronluonteisia maksuja ja muita tuloja, veroviranomainen ei ota niitä huomioon.”

12 Verotusmenettelykoodeksin 105 §:ssä, joka sisältää ”Verotarkastusta koskevat säännöt”, säädetään seuraavaa:

”\_ \_

(3) Verotarkastus suoritetaan ainoastaan kerran kutakin veroa, veronluonteista maksua ja muuta yleiseen konsolidoituun talousarvioon liittyvää määrää ja kutakin verokautta kohti.

--

(5) Verotarkastusta suoritettaessa on noudatettava riippumattomuuden, ykseyden, itsenäisyyden, hierarkkisuuden, alueellisuuden ja hajauttamisen periaatteita.

--

(8) Verotarkastuksen päätteeksi verovelvollisella on velvollisuus antaa omalla vastuullaan kirjallinen ilmoitus, josta käy ilmi, että verotarkastusta varten on toimitettu saataville kaikki tarvittavat asiakirjat ja tiedot.

(9) Verovelvollisella on velvollisuus toteuttaa verotarkastuksen yhteydessä laaditussa asiakirjassa määrätyt toimenpiteet verotarkastusviranomaisten määräämässä määräajassa ja niiden määräämillä ehdoilla.”

13 Kyseisen koodeksin 105 bis §:ssä, jonka otsikko on ”Uudelleentarkastusta koskevat säännöt”, säädetään seuraavaa:

”(1) Verotarkastaja voi 105 §:n 3 momentin säännöksistä poiketen päättää ottaa tietyn ajanjakson uudelleen tarkastettavaksi.

(2) ’Uudelleentarkastuksella’ tarkoitetaan verotarkastusta, joka suoritetaan sen jälkeen, kun esiin on tullut täydentäviä tietoja, jotka eivät olleet verotarkastajien tiedossa tarkastusten aikana ja jotka vaikuttavat tarkastusten tuloksiin.

(3) ’Täydentävillä tiedoilla’ tarkoitetaan tietoja, asiakirjoja tai muuta selvitystä, jotka on saatu tarkastamalla tietoja ristiin ilman ennakkovaroitusta tai jotka rikostutkinnasta vastaavat viranomaiset tai muut viranomaiset ovat antaneet veroviranomaisille tai jotka tarkastusviranomaiset ovat millä tahansa tavalla saaneet haltuunsa ja jotka ovat luonteeltaan sellaisia, että ne muuttavat aiemman verotarkastuksen tuloksia.

(4) Uudelleentarkastusmenettelyn aluksi verotarkastusviranomaisen on ilmoitettava verovelvolliselle uudelleentarkastuksen suorittamista koskeva päätös, johon voidaan hakea muutosta tässä koodeksissa säädettyin edellytyksin. Tarkastusilmoituksen sisältöä ja tiedoksiantoa koskevia säännöksiä sovelletaan soveltuvin osin myös uudelleentarkastusta koskevaan päätökseen.”

14 Kyseisen koodeksin 106 §:n, jonka otsikko on ”Verovelvollisen yhteistyövelvollisuus”, 1 momentissa säädetään, että verovelvollisella on velvollisuus tehdä yhteistyötä tosiasiallisen verotuksellisen tilanteen selvittämiseksi. Sillä on velvollisuus antaa tietoja ja esittää verotarkastuksen suorittamispaikassa kaikki asiakirjat ja kaikki muut tarvittavat seikat verotuksen kannalta merkityksellisten tosiseikkojen selvittämiseksi.

15 Arvonlisäveroa koskevissa ilmoituksissa olevien ilmeisten huolimattomuusvirheiden oikaisemisesta annetun ohjeen hyväksymisestä 14.5.2007 annetun päätöksen nro 179 (Ordinul nr. 179 pentru aprobarea instruc?iunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de tax? pe valoarea ad?ugat?) (jäljempänä päätös nro 179/2007) liitteessä I olevissa 1, 3.1, 4.1 ja 4.2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Toimivaltainen veroviranomainen voi oikaista arvonlisäverovelvollisten jättämissä arvonlisäveroa koskevissa ilmoituksissa olevat ilmeiset huolimattomuusvirheet omasta aloitteestaan tai verovelvollisen pyynnöstä.

--

3.1. Arvonlisäveroa koskevassa ilmoituksessa olevat ilmeiset huolimattomuusvirheet voidaan oikaista oikaistavan ilmoituksen antamisvuotta seuraavan vuoden tammikuun 1. päivästä alkavan viiden vuoden pituisen vanhentumisajan kuluessa.

--

4.1. Arvonlisäveroa koskevassa ilmoituksessa olevia ilmeisiä huolimattomuusvirheitä ei saada näiden säännösten perusteella oikaista sellaisten verokausien osalta, joilta on tehty tai on käynnissä verotarkastus.

4.2. Edellä olevasta 4.1 kohdasta poiketen arvonlisäveroa koskevaa ilmoitusta voidaan oikaista verotarkastusviranomaisten toteutettavista toimenpiteistä tekemän ja tiedoksi antaman päätöksen perusteella. Tällaisessa tapauksessa verovelvollisen esittämään huolimattomuusvirheen oikaisemista koskevaan pyyntöön on liitettävä jäljennös ja alkuperäiskappale toteutettavia toimenpiteitä koskevasta päätöksestä.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

16 Zabrusissa toimitettiin ajanjaksolta 1.5.2014–30.11.2014 arvonlisäverotarkastus. Kyseinen tarkastus päätettiin 26.1.2015 annetulla verotarkastuskertomuksella.

17 Zabrus jätti 25.5.2015 huhtikuuta 2015 koskevan arvonlisäveroilmoituksen, jossa se valitsi kyseisen veron palauttamisen. Samassa yhteydessä se vaati muun muassa palautettavaksi kahta määrää, joista ensimmäinen oli 39 637 Romanian lein (RON) ja toinen 26 627 RON:n suuruisen. Ensiksi mainittu määrä merkittiin kyseiseen ilmoitukseen erään vuoden 2014 heinäkuuhun liittyneen arvonlisäveron hyvitystä koskeneen kirjanpitoviennin johdosta; tämä vienti oli tehty edellä mainitun verotarkastuksen päättämisen jälkeen. Toiseksi mainittu määrä perustui helmikuussa 2015 suoritettuun oikaisuun, joka koski vuoden 2014 aikana toteutettuja liiketoimia, joista Zabrus oli yksilöinyt kirjanpidossaan merkitykselliset tositteet vasta kyseisen verotarkastuksen jälkeen.

18 Zabrusissa toimitettiin myöhemmin ajanjaksolta 1.12.2014–30.4.2015 verotarkastus. Tämä verotarkastus päätettiin 9.7.2015 annetulla verotarkastuskertomuksella.

19 Veroviranomaiset kieltäytyivät 39 637 RON:n ja 26 627 RON:n suuruisen arvonlisäveromäärien palauttamisesta sillä perusteella, että vaaditut summat liittyivät sellaisiin liiketoimiin, jotka oli toteutettu tarkastettua ajanjaksoa edeltäneen sen verokauden aikana, joka oli jo ollut 26.1.2015 päättyneen arvonlisäverotarkastuksen kohteena. Ne totesivat, että sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti verotarkastuksen ykseyden periaate on esteenä näiden Zabrusin vaatimien määrien palauttamiselle, sillä jo tarkastetun ajankohdan osalta ei ollut todettu minkäänlaisia arvonlisäveron maksamiseen liittyviä sääntöjenvastaisuuksia eivätkä tarkastusviranomaiset olleet tehneet minkäänlaisia päätöksiä toimenpiteistä, joita Zabrusin olisi ollut toteutettava.

20 Zabrus vetosi eri hallinnollisia teitä tuloksetta oikeuteensa saada arvonlisävero palautetuksi. Sekä sen esittämä pyyntö uuden tarkastuksen toimittamisesta ajanjaksolta 1.5.2015–30.11.2014 että sen esittämä vaatimus arvonlisäveroilmoituksissa olleiden ilmeisten huolimattomuusvirheiden oikaisemisesta hylättiin.

21 Zabrus nosti 22.10.2015 Tribunalul Suceavassa (Suceavan alioikeus, Romania) kumoamiskanteen verohallinnon päätöksestä, jolla kyseisiä määriä vastaavan arvonlisäveron palauttamisvaatimus oli hylätty. Zabrus korosti kannekirjelmässään, että arvonlisäveron

vähentäminen on verovelvollisen oikeus, jota ei voida rajoittaa, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka joitakin muodollisia edellytyksiä olisikin jäänyt täyttämättä. Se esitti myös, että kun veroviranomaiset verotarkastuksen ykseyteen vetoamalla kieltäytyvät tarkastamasta arvonlisäveroa, ne käytännössä tekevät vähennysoikeuden tyhjäksi asettamalla aineellisia ja muodollisia lisäehtoja, jotka eivät ole yhteensopivia unionin oikeuden kanssa, joten kyseessä on verovelvollisen kannalta suhteeton ja liiallista rasisusta aiheuttava toimenpide.

22 Verohallinto väitti, että verotusmenettelykoodeksin ja asetuksen nro 179/2007 säännösten mukaisesti sellaisen ajanjakson aikana toteutettuja liiketoimia, jolta verotarkastus on jo toimitettu, voidaan oikaista tai tarkastaa uudelleen yksinomaan veroviranomaisten aloitteesta silloin, kun muiden toimielinten kanssa tehdyn yhteistyön puitteissa on tullut esiin uusia tietoja tai kun olemassa on aikaisemmissa tarkastuksissa tehtyjä, toteutettavia toimenpiteitä koskevia päätöksiä. Nyt esillä olevassa yksittäistapauksessa ei sen mukaan kuitenkaan ole kyse tällaisista tilanteista.

23 Tribunalul Suceava hylkäsi 31.3.2016 antamallaan ratkaisulla Zabrusin kanteen perusteettomana siitä syystä, että sellaisen ajanjakson uudelleen tarkastamisen edellytyksenä, jolta verotarkastus on jo toimitettu, on se, että olemassa on tarkastettuihin tietoihin nähden uusia tietoja, jotka eivät olleet viranomaisten tiedossa ensimmäistä tarkastusta suoritettaessa ja joiden myöhästynyttä esittämistä ei voida lukea tarkastuksen kohteena olevan verovelvollisen tai verohallinnon syyksi.

24 Kyseinen tuomioistuin katsoi, että verotarkastuksen ykseyttä ja oikeudellisten suhteiden varmuutta koskevia periaatteita loukattaisiin, jos tarkastuksen jälkeen olisi mahdollista muissa kuin lainsäätäjän tällä alalla tyhjentävästi vahvistamissa tilanteissa jättää tositteita tai ottaa huomioon sellaiset kirjaamisvirheet, jotka muuttavat palautettavaa määrää. Se totesi myös, ettei vähennysoikeuden menettäminen ole suhteellisuusperiaatteen vastaista, koska kirjaamisvirhe ja se, että tositteet löydettiin myöhemmin, olivat Zabrusin syytä.

25 Kyseinen tuomioistuin totesi lisäksi, että 39 637 RON:n suuruisen palautettavan arvonlisäveron kirjaamisvirhe ja se, että arvonlisäveroilmoituksessa tarvittavat, 26 627 RON:n suuruisia määriä koskevat tositteet löytyivät myöhemmin, eivät ole kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettuja lisätietoja vaan sellaisia arvonlisäveroilmoituksissa olevia huolimattomuusvirheitä, joita ei voida enää oikaista, sillä ajanjaksoa 1.5.2014–30.11.2014 koskevan, 26.1.2015 annetulla verotarkastuskertomuksella päätetyn verotarkastuksen, jossa ei ollut todettu sellaisia poikkeavuuksia, jotka olisivat saattaneet muuttaa arvonlisäveron perustetta, johdosta ei tehty sellaista päätöstä, jossa Zabrus olisi määrätty toteuttamaan oikaisun mahdollistavia toimenpiteitä.

26 Zabrus valitti kyseisestä ratkaisusta Curtea de Apel Suceavaan (Suceavan ylioikeus) ja väitti, ettei arvonlisäveron vähennysoikeutta voida evätä asettamalla kansallisessa lainsäädännössä säädettyjen edellytysten kaltaisia aineellisia tai muodollisia lisäedellytyksiä ilmeisten huolimattomuusvirheiden oikaisemiselle tai sellaista ajanjaksoa koskevan uuden tarkastuksen toimittamiselle, jolta verotarkastus oli jo toimitettu. Zabrus totesi verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ja suhteellisuusperiaatteeseen viitaten, että veroviranomaisten tekemä kohtuuton ratkaisu, jonka alioikeus oli vahvistanut, tekee tyhjäksi sillä olevan arvonlisäveron vähennysoikeuden perusteilla, jotka ovat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei Zabrus voi perustaa väitteitään verotuksen neutraalisuutta koskevaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, koska sen oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen ei evätty siitä syystä, ettei se ollut noudattanut vähennysoikeudelle asetettuja muodollisia vaatimuksia, vaan syystä, joka liittyy oikeusvarmuuden periaatteesta – joka on tunnustettu ja suojattu unionin oikeudessa ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä – johtuvaan verotarkastuksen ykseyden periaatteeseen.

28 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan huomioon on syytä ottaa myös kansallisessa lainsäädännössä säädetty mahdollisuus toimittaa sellaista ajanjaksoa koskeva uusi tarkastus, jolta verotarkastus on jo toimitettu, mutta tämä mahdollisuus on käytettävissä yksinomaan verohallinnon aloitteesta silloin, kun valtion muiden toimielinten kanssa tehdyn yhteistyön puitteissa on tullut esiin uusia tietoja. Kyseisen tuomioistuimen mukaan unionin tuomioistuin on 6.2.2014 antamassaan tuomiossa Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) todennut tällaisen mahdollisuuden suovan säännöksen unionin oikeuden mukaiseksi.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei neutraalisuuden, suhteellisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteita niitäkään ole nyt käsiteltävässä asiassa arvioitava yksinomaan Zabrusin huolimattomuuden vaan myös sen seikan perusteella, että hyvitys- ja palautuslaskelmat olivat kunnallisen verotoimiston antamia.

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

”1) Ovatko [arvonlisäverodirektiivi] sekä verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate pääasian kaltaisissa olosuhteissa esteenä sellaiselle hallinnolliselle käytännölle ja/tai kansallisten säännösten tulkinnalle, jolla estetään sellaisia liiketoimia koskevien virheiden oikaisuun perustuvan arvonlisäveron palautusoikeuden toteaminen ja myöntäminen, jotka on toteutettu tarkastusjaksoa edeltäneellä ajanjaksolla, johon kohdistuneen verotarkastuksen päätteeksi veroviranomaiset eivät ole havainneet sellaisia poikkeavuuksia, joiden vuoksi arvonlisäveron peruste olisi muuttunut, vaikka kyseisiä säännöksiä tulkitaan niin, että veroviranomaiset voivat viranomaisten ja valtion laitosten välillä tehdyn yhteistyön kautta myöhemmin saatujen täydentävien tietojen perusteella ottaa uuden tarkastuksen kohteeksi ajanjakson, johon on jo aiemmin kohdistunut verotarkastus?”

2) Onko [arvonlisäverodirektiiviä] sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava niin, että ne ovat pääasian kaltaisissa olosuhteissa esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jolla evätään mahdollisuus oikaista arvonlisäveroilmoitusten ilmeiset huolimattomuusvirheet sellaisten verokausien osalta, joihin on jo kohdistunut verotarkastus, lukuun ottamatta tapausta, jossa oikaisu tehdään verotarkastusviranomaisen aiemman tarkastuksen yhteydessä tiedoksi antaman, toimenpiteitä koskevan päätöksen perusteella?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksillään, jotka on syytä tutkia yhdessä, selvittää pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 167, 168, 179, 180 ja 182 artiklaa sekä tehokkuusperiaatetta, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jolla arvonlisäveroilmoitusten oikaisemiselle kansallisessa oikeudessa asetetusta viiden vuoden vanhentumisajasta poiketen estetään verovelvollista pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa tekemästä vähennysoikeuden edellytyksenä olevaa oikaisua pelkästään sillä perusteella, että kyseinen oikaisu koskee verotarkastuksen kohteena jo ollutta ajanjaksoa.

32 Vähennysoikeuden osalta on muistutettava, että 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 (ks. mm. tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 37 kohta ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 35 kohta).

33 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 (ks. mm. tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 38 kohta ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 36 kohta).

34 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 39 kohta ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 37 kohta).

35 Vaikka arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen aineellisten ja muodollisten vaatimusten noudattaminen, ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset johtuvat pelkästään siitä, että vähennysoikeus evättiin siitä syystä, että verovelvollisen oli mahdotonta oikaista arvonlisäveroilmoitustaan, koska oikaisuvaatimus koski päätetyn verotarkastuksen kohteena jo ollutta ajanjaksoa.

36 Tältä osin on syytä muistuttaa arvonlisäverodirektiivin 167 artiklasta ja 179 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodosta ilmenevän, että vähennysoikeutta käytetään lähtökohtaisesti sen saman verokauden aikana, jona se on syntynyt, eli ajankohtana, jona verosaatava syntyy.

37 Saman direktiivin 180 ja 182 artiklan nojalla verovelvolliselle voidaan kuitenkin antaa lupa tehdä vähennys, vaikka se ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt, sillä varauksella, että tiettyjä kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan (ks. tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tässä suhteessa, että mahdollisuus käyttää vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden



periaatteen kanssa, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden. Preklusiivista määräaika, 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 arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, kunhan yhtäältä tätä määräaika sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin että unionin oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin verotuksen alalla (vastaavuusperiaate) ja kunhan toisaalta se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 48 ja 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä esitetystä kansallisesta lainsäädännöstä ilmenee, että Romanian oikeudessa arvonlisäveron vähennysoikeuteen sovelletaan viiden vuoden pituista yleistä vanhentumisaikaa. Vähennysoikeuden käyttämiselle on kuitenkin asetettu lyhyempi preklusiivinen määräaika silloin, kun kyse on verotarkastuksesta. Verovelvollisella ei tällöin nimittäin lähtökohtaisesti olisi enää mahdollisuutta oikaista veroviranomaisten jo tarkastamilta verokausilta annettuja arvonlisäveroilmoituksia. Verovelvollinen ei näin pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa saisi oikaista arvonlisäveroilmoituksiaan. Romanian hallitus väittää, että tämä rajoitus johtuu verotarkastusten ykseyden periaatteesta ja että oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että tällaisen tarkastuksen on oltava luonteeltaan yksi kiinteä kokonaisuus.

40 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä seikoista ei ilmene, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädettäisiin arvonlisäveron alalla järjestelmästä, joka poikkeaa muista kansallisen oikeuden verotusalan järjestelmistä, tehokkuusperiaate on sitä vastoin esteenä tällaiselle lainsäädännölle, koska sillä saatetaan pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa evätä verovelvolliselta mahdollisuus oikaista arvonlisäveroilmoituksiaan silloin, kun kyseiseen verovelvolliseen on kohdistunut mainitun oikaisun kohteena olevaa verokautta koskeva verotarkastus, vaikka kyseisessä lainsäädännössä vahvistettu viiden vuoden pituinen preklusiivinen määräaika ei ole vielä päättynyt.

41 Silloin kun verotarkastus pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa aloitetaan välittömästi veroilmoituksen jättämisen jälkeen tai lyhyen ajan kuluessa siitä, mainitun lainsäädännön mukaan kyseinen verovelvollinen ei nimittäin saa oikaista arvonlisäveroilmoitustaan, mistä seuraa, että verovelvollisen on käytännössä mahdotonta tai ainakin suhteettoman vaikeaa käyttää vähennysoikeutta.

42 Näin ollen se, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä evätään verovelvolliselta mahdollisuus arvonlisäveroilmoituksensa oikaisuun lyhentämällä tälle tähän tarkoitukseen varattua määräaika, ei sovellu yhteen tehokkuusperiaatteen kanssa.

43 Lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate ovat nekin esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle.

44 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 45 kohta).

45 Pääasiassa kyseessä oleva arvonlisäveron vähentäminen on kuitenkin evätty Zabrusilta nimenomaan sen seurauksena, että tietyt kansallisessa lainsäädännössä säädetyt muotovaatimukset oli laiminlyöty, vaikka tämä oli vaatinut ilmoitustensa oikaisua osoittaakseen,

että kyseisen kahden määrän vähentämiseksi asetetut aineelliset edellytykset täytyivät.

46 Korjattavissa olevien muotovaatimusten noudattamatta jättämisellä ei kyseenalaisteta arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa.

47 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaista lainsäädäntöä sovellettaessa osa arvonlisäverorasituksesta jää pysyvästi verovelvollisen rasitteeksi, mikä on tämän tuomion 34 kohdassa kerratun oikeuskäytännön vastaista.

48 Suhteellisuusperiaatteesta on todettava, että kansallisella lainsäätäjällä on tosin mahdollisuus liittää verovelvollisille asetettuihin muotovaatimuksiin seuraamuksia, joilla verovelvollisia kannustetaan noudattamaan kyseisiä vaatimuksia, ja pyrkiä näin varmistamaan arvonlisäverojärjestelmän moitteeton toiminta.

49 Huolimattomalle verovelvolliselle, joka oikaisee arvonlisäveroilmoitustaan tukeutuen sellaisiin asiakirjoihin, jotka osoittavat sen oikeuden vähentää arvonlisävero ja jotka olivat sen hallussa kyseisen ilmoituksen antamishetkellä tai sen jälkeen, kun palautettavan arvonlisäveron määrää muuttanut kirjaamisvirhe havaittiin, voitaisiin täten määrätä muun muassa hallinnollinen seuraamusmaksu.

50 Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisessä unionin lainsäädännössä asetettujen periaatteiden, kuten arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan perusperiaatteen, noudattamista (tuomio 10.7.2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, 23 kohta).

51 Näin ollen – ja kun otetaan huomioon vähennysoikeuden keskeinen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä – seuraamus, joka muodostuu vähennysoikeuden ehdottomasta menettämisestä, vaikuttaa suhteettomalta, jos ei ole todettu veropetosta eikä taloudellista vahinkoa valtiolle (tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 70 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Yksikään seikka unionin tuomioistuimelle jätetyssä asiakirja-aineistossa ei kuitenkaan osoita, että petoksen vaara olisi olemassa tai että valtiolle saattaisi aiheutua taloudellista vahinkoa.

53 Vihdoin on syytä hylätä Romanian hallituksen perustelu, jonka mukaan pääasiassa kyseessä oleva, verotarkastuksen ykseyden periaatteella perusteltu lainsäädäntö johtuisi oikeusvarmuuden periaatteesta.

54 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella verotarkastusjärjestelmällä, jonka mukaan verovelvollisen ei ole mahdollista oikaista arvonlisäveroilmoitustaan, vaikka siinä säädetään, että tällainen oikaisu voidaan tehdä silloin, kun se suoritetaan verohallinnon päätöksen täytäntöön panemiseksi, ja että verohallinnolla, joka on saanut uusia tietoja, on mahdollisuus suorittaa uusi tarkastus, ei pyritä suojelemaan verovelvollisten oikeuksia, eikä sen tarkoituksena selvästikään ole oikeusvarmuuden periaatteen soveltaminen. Todellisuudessa tällaisella järjestelmällä siihen liitettyine poikkeuksineen pyritään pääasiallisesti tehostamaan verotarkastuksia ja kansallisten viranomaisten toimintaa.

55 Minkäänlaista muuta päätelmää ei voida tehdä 6.2.2014 annetusta tuomiosta Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50). Kyseisessä tuomiossa tosin todetaan, ettei verovelvollinen voi preklusiivisen määräajan kuluessa vedota oikeusvarmuuden periaatteeseen riitauttaakseen sen, että verohallinto on peruuttanut päätöksen, jolla verovelvolliselle oli myönnetty arvonlisäveron

vähennysoikeus, ja vaatia uuden tarkastuksen jälkeen kyseisen veron ja viivästysseuraamuksen maksamista (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 51 kohta). Kyseisestä tuomiosta ei sitä vastoin ilmene, että verohallinto voisi preklusiivisen määräajan kuluessa vedota tähän samaan periaatteeseen estääkseen sen, että verovelvollinen oikaisee sellaista ajanjaksoa koskevaa arvonlisäveroilmoitusta, joka on jo ollut verotarkastuksen kohteena.

56 Näin ollen esitettyihin kysymyksiin on vastattava niin, että arvonlisäverodirektiivin 167, 168, 179, 180 ja 182 artiklaa sekä tehokkuusperiaatetta, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jolla arvonlisäveroilmoitusten oikaisemiselle kansallisessa oikeudessa asetetusta viiden vuoden vanhentumisajasta poiketen estetään verovelvollista pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa tekemästä vähennysoikeuden edellytyksenä olevaa oikaisua pelkästään sillä perusteella, että kyseinen oikaisu koskee verotarkastuksen kohteena jo ollutta ajanjaksoa.

### **Oikeudenkäyntikulut**

57 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 (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 167, 168, 179, 180 ja 182 artiklaa sekä tehokkuusperiaatetta, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jolla arvonlisäveroilmoitusten oikaisemiselle kansallisessa oikeudessa asetetusta viiden vuoden vanhentumisajasta poiketen estetään verovelvollista pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa tekemästä vähennysoikeuden edellytyksenä olevaa oikaisua pelkästään sillä perusteella, että kyseinen oikaisu koskee verotarkastuksen kohteena jo ollutta ajanjaksoa.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: romania.