

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

14 päivänä toukokuuta 2020 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Arvonlisäveron ylijäämä – Ylijäämän pidättäminen verotarkastusmenettelyn aloittamisen seurauksena – Vaatimus ylijäämän sellaisen osan palauttamisesta, joka liittyy tämän menettelyn piiriin kuulumattomiin liiketoimiin – Veroviranomaisen kieltäytyminen

Asiassa C-446/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) on esittänyt 31.5.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.7.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Agrobet CZ s. r. o.

vastaa

Finanční úřad pro Středočeský kraj,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari) sekä tuomarit P. G. Xuereb ja T. von Danwitz,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Longar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.9.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Agrobet CZ s. r. o., edustajinaan M. Jelínek ja O. Moravec, advokáti,
- Tšekin hallitus, asiamiehinnään M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Lozano Palacios ja M. Salyková,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.12.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun

neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 179, 183 ja 273 artiklan sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Agrobet CZ s. r. o. (jäljempänä Agrobet) ja Finanční úřad pro Středočeský kraj (Keski-Böömin alueen verotoimisto, Tšekki) ja jossa on kyse tämän verotoimiston arvonlisäveron verotarkastusmenettelyn aloittamisen jälkeen pidättämästä arvonlisäveron ylijäämästä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

4 Tämän direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

5 Saman direktiivin 168 artiklan a alakohdan sanamuoto on seuraava:

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

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

– –”

6 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.”

7 Saman direktiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

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

8 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”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 mahdollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

Tšekin oikeus

9 Arvonlisäverolain nro 235/2004 (zákon ?. 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty) 105 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron ylijäämän määrittämisen tuloksena saatu yli 100 [Tšekin korun (CZK) (n. 3,94 euroa)] suuruinen palautettavan veron määrä maksetaan takaisin verovelvolliselle automaattisesti 30 päivän kuluessa siitä päivästä, jona arvonlisäveron ylijäämä määritettiin. Tämä ei päde, jos palautettavan arvonlisäveron ylijäämä seuraa oikaisun jälkeen tehdystä vahvistetun veron muutoksesta.”

10 Verotusmenettelylain nro 280/2009 (zákon ?. 280/2009 Sb., da?ový ?ád), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä verotusmenettelylaki), 85 §:n 1, 3 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Verotarkastuksen kohteena ovat verovelvoitteet, verovelvollisen ilmoitukset tai muut seikat, jotka ovat ratkaisevia verotusmenettelyyn liittyvän veron täsmällistä määrittämistä ja määräämistä varten.

— —

3. Veroviranomainen tarkistaa verotarkastuksen kohteen siinä laajuudessa, josta sen osalta määrätään. Verotarkastuksen laajuutta voidaan menettelyn kuluessa laajentaa tai supistaa verotarkastusten aloittamista varten säädetyn menettelyn mukaisesti.

4. Verotarkastus voidaan suorittaa yhdessä useiden, samaa verovelvollista koskevien verotusmenettelyiden kanssa. Veroviranomainen voi aloittaa verotarkastuksen myös muiden verotusmenettelyiden osalta laajentamalla jo vireillä olevaa verotarkastusta, joka koskee toista verotusmenettelyä.”

11 Verotusmenettelylain 89 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos tavanomaisesta veroilmoituksesta tai sitä täydentävästä veroilmoituksesta ilmenee, että verovelvollisella on oikeus veron alentamiseen, veroviranomainen kehottaa silloin, jos se epäilee tämän paikkansapitävyyttä, verovelvollista poistamaan nämä epäilyt tällaisen ilmoituksen jättämisestä alkavan 30 päivän pituisessa määräajassa kuitenkin siten, että tämä määräaika alkaa kulua aikaisintaan tavanomaisen veroilmoituksen tai täydentävän veroilmoituksen jättämiselle asetetun määräajan viimeisestä päivästä.”

12 Verotusmenettelylain 90 §:n 2 ja 3 momenttien sanamuoto on seuraava:

”2. Jos epäilyksiä ei ole poistettu eikä veron määrää ole osoitettu riittävän uskottavalla tavalla, veroviranomainen ilmoittaa verovelvolliselle asian selvitysmenettelyn tuloksista. Verovelvollinen voi siitä päivästä, jona hän sai tiedon selvitysmenettelyn tuloksesta, alkavan 15 päivän määräajan kuluessa esittää todistelun jatkamista koskevan pyynnön, johon on liitetty uusien todisteiden esittämistä koskeva pyyntö.

3. Jos veroviranomaisen mukaan todistelun jatkamiselle on perusteita, se aloittaa verotarkastuksen näiden perusteiden mukaisessa laajuudessa. Jos veroviranomaisen mukaan perusteita todistelun jatkamiselle ei ole, se tekee päätöksen veron määräämisestä 15 päivän määräajassa, joka alkaa siitä päivästä, jona verovelvollinen esitti pyynnön todistelun jatkamisesta.”

13 Kyseisen lain 148 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Veroa ei voida määrätä sen jälkeen, kun veron määräämiselle asetettu kolmen vuoden

määräaika on päättynyt. Veron määräämisen määräaika alkaa siitä päivästä, jona tavanomaisen veroilmoituksen jättämiseksi asetettu määräaika päättyi, tai päivästä, jona verosaatava syntyi ilman, että verovelvollisella oli velvollisuutta jättää tavanomaista veroilmoitusta.

--

3. Jos ennen veron määräämiselle asetetun määräajan päättymistä on aloitettu verotarkastus, jätetty tavanomainen veroilmoitus tai annettu kehoitus tavanomaisen veroilmoituksen jättämisestä, määräaika veron määräämiselle alkaa kulua uudelleen siitä päivästä, jona tällainen toimenpide on tehty.

4. Veron määräämiselle asetettu määräaika lakkaa kulumasta:

--

f) sinä päivänä, jona kansainvälistä yhteistyötä verojen hallinnoinnissa pyydetään, siihen päivään saakka, jona tähän pyyntöön saadaan vastaus, tai siihen päivään saakka, jona ilmoitus verojen hallinnointia koskevan kansainvälisen yhteistyön päättymisestä kyseisessä tapauksessa lähetetään.

5. Veron määräämisen määräaika päättyy viimeistään 10 vuoden kuluttua siitä, kun se on alkanut kulua 1 momentin mukaan.

--”

14 Saman lain 254a §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Jos tavanomaisen veroilmoituksen tai täydentävän veroilmoituksen osalta käytävä selvitysmenettely, josta ilmenee, että verovelvollisella on oikeus veron alentamiseen, kestää yli viisi kuukautta, verovelvollisella on oikeus saada korkoa veroviranomaisen vahvistamalle veron alennukselle.

2. Verovelvollisella on oikeus saada veron alennukselle korkoa sellaisen viiden kuukauden pituisen määräajan päättymistä seuraavasta päivästä lukien, joka kuuluu yli viisi kuukautta kestävänsä asian selvitysmenettelyn aloittamis päivästä veron alennuksen palauttamispäivään tai siihen päivään, jona se käytetään maksamattoman veron maksamiseen, kuitenkin viimeistään veron alennuksen palauttamista koskevan määräajan päättymiseen asti.

3. Veron alennukselle maksettava korko on Tšekkin keskuspankin kyseisen puolivuotiskauden ensimmäisen päivän osalta sovellettavaksi vahvistama vuotuinen repo-viitekorko, jota on korotettu yhdellä prosenttiyksiköllä.

--

6. Tämän säännöksen perusteella määrättyä korkoa on sovellettava myönnettyihin vahingonkorvauksiin tai verovelvolliselle veroviranomaisen lainvastaisesta päätöksestä tai sääntöjenvastaisesta hallintomenettelystä aiheutuneesta aineettomasta vahingosta maksettaviin korvauksiin.”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

15 Agrobet jätti helmikuussa 2016 kaksi – joulukuun 2015 verokautta ja tammikuun 2016 verokautta koskenutta – arvonlisäveroilmoitusta, joissa arvonlisäveron ylijäämän määräiksi ilmoitettiin 2 958 167 CZK (n. 116 462 euroa) ja 1 559 241 CZK (n. 61 386 euroa). Koska Keski-

Böömin alueen verotoimistolla oli vakavia epäilyjä Abrobetin näiden kahden verokauden aikana suorittamien, rapsiöljyä koskeneiden liiketoimien sääntöjenmukaisuudesta, se aloitti verotarkastuksen pelkästään näiden liiketoimien osalta. Verotoimisto pohti, täytyivätkö edellytykset, joiden mukaisesti Agrobetille voitiin myöntää arvonlisäverovapautus rapsiöljyn luovutuksista ja se pystyi vähentämään sen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, koska kyseisen verotoimiston toteamusten mukaan Puolasta peräisin olevalla rapsiöljyllä käytiin Tšekeissä kauppaa ilman, että sen muotoa olisi muutettu, ennen kuin Agrobet luovutti sen uudelleen Puolaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Keski-Böömin alueen verotoimisto oli jo aloittanut tällaiset menettelyt lokakuun 2015 ja marraskuun 2015 verokausien osalta.

16 Agrobet teki oikaisuvaatimukset näiden menettelyjen aloittamisesta ja väitti muun muassa, että koska veroviranomaisen epäilyt koskivat vain pientä osaa ilmoitetusta arvonlisäveron ylijäämästä, koko ylijäämän pidättäminen usealta peräkkäiseltä verokaudelta oli sille suhteeton rasitus veropetosten estämistä koskevaan tavoitteeseen nähden. Agrobet vaati näin ollen, että sille oli maksettava kyseisen ylijäämän riidaton osa eli se osa, joka liittyy niihin liiketoimiin, jotka eivät kuuluneet näiden menettelyiden piiriin.

17 Keski-Böömin alueen verotoimiston hylättyä Abrobetin oikaisuvaatimukset Abrobet pyysi toukokuussa 2016 Odvolací finanční úřad (veroasioiden muutoksenhakuviranomainen, Tšekki) tutkimaan sitä tapaa, jolla oikaisuvaatimukset oli käsitelty, ja toisti erityisesti, että sellaisten ilmoitettujen arvonlisäveron ylijäämien, joista huomattavan osan osalta veroviranomaisella ei ollut epäilyjä, pidättäminen usean peräkkäisen kuukauden aikana oli suhteetonta. Verohallinnon muutoksenhakuviranomainen katsoi, ettei vaatimus ollut perusteltu, koska verotusmenettelylaissa ei säädetä osittaisen verotuspäätöksen tekemisestä ja koska arvonlisävero liittyy aina koko verokautteen eikä ainoastaan osaan verollisista suorituksista.

18 Agrobet vaati tämän jälkeen Krajský soud v Praze (Prahan alueellinen tuomioistuin, Tšekki) velvoittamaan veroviranomaisen vahvistamaan lokakuun 2015 verokauden osalta arvonlisäveron ylijäämän sellaisen määrän, jota kyseessä olevat verotarkastusmenettelyt eivät koskeneet. Kyseinen tuomioistuin hyväksyi Agrobetin vaatimuksen 4.10.2016 antamallaan tuomiolla ja viittasi siltä osin muun muassa arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaan ja 18.12.1997 annettuun tuomioon Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623).

19 Koska veroasioiden muutoksenhakuviranomainen kieltäytyi soveltamasta 4.10.2016 annettua tuomiota joulukuun 2015 ja tammikuun 2016 verokausiin, Agrobet saattoi asian uudelleen Krajský soud v Praze käsiteltäväksi saadakseen samanlaisen päätöksen näiden ajanjaksojen osalta.

20 Krajský soud v Praze 4.10.2016 antama tuomio kumottiin tällä välin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen 11.5.2017 antamalla tuomiolla sillä perusteella, että koska verotusmenettelylaissa ei nimenomaisesti säädetä mahdollisuudesta tehdä osittainen verotuspäätös, veroviranomainen ei voi käyttää tällaista valtaa, koska siltä puuttuu siihen oikeudellinen perusta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmensi lisäksi, että 18.12.1997 annetusta tuomiosta Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623) ei ilmene, että kansallisessa oikeudessa olisi sallittava arvonlisäveron ylijäämän osittainen vahvistaminen riidattoman määrän suuruisena.

21 Krajský soud v Praze viittasi tähän 11.5.2017 annettuun tuomioon ja hylkäsi 13.6.2017 antamallaan tuomiolla Agrobetin joulukuun 2015 ja tammikuun 2016 verokausien osalta nostamat kanteet.

22 Agrobet teki 13.6.2017 annetusta tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle ja väitti, että koska kansallisissa menettelysäännöksissä ei sallita

osittaisen verotuspäätöksen tekemistä, kyseinen kansallinen oikeus on yhteensopimaton arvonlisäverodirektiivin ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa. Agrobetin mukaan arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen lykkääminen verotarkastusmenettelyn aloittamisen seurauksena on unionin oikeuden ja erityisesti suhteellisuusperiaatteen mukaan mahdollista vain siltä osin kuin se on tarpeen tämän menettelyn tavoitteen saavuttamiseksi. Koska veroviranomainen ei ole kyseenalaistanut arvonlisäveron ylijäämän osaa eikä tämä osa ole mainitun menettelyn kohteena, ylijäämän riidattoman osan pidättämistä ei voida lähtökohtaisesti pitää oikeasuhteisena.

23 Keski-Böömin alueen verotoimisto esittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että koska arvonlisäveron ylijäämä liittyi koko verokauteen, se saattoi syntyä vain osiin jakamattomana kokonaisuutena. Kyseisen verotoimiston mukaan näin ollen ei ole olemassa arvonlisäveron ylijäämän sellaista riidatonta osaa, joka voitaisiin määrittää osittain ja palauttaa siten verovelvolliselle. Lisäksi verotoimisto katsoi, ettei 18.12.1997 annetusta tuomiosta Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623) ilmene, että jäsenvaltioiden verohallinnot olisivat velvollisia tekemään tällaisia osittaisia palautuksia.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin myöntää, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla veropetosten torjumiseksi toteutetut kansalliset toimenpiteet voivat johtaa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamiseen ja siihen, että jäsenvaltiot pidättävät niille kyseisen direktiivin 183 artiklassa tunnustetun menettelyllisen itsemääräämisoikeuden nojalla arvonlisäveron ylijäämän verotarkastuksen yhteydessä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa erityisesti 12.5.2011 annetun tuomion Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298) 33 ja 53 kohtaan ja muistuttaa siitä, että tällainen pidätys ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tarkastusmenettelyn loppuunsaattamiseksi, ja että kaikki verovelvolliselle aiheutunut taloudellinen haitta on hyvitetävää maksamalla korkoja verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen takaamiseksi, ja toteaa, että 28.7.2016 annetun tuomion Astone (C-332/15, EU:C:2016:614) 49 kohdan mukaan veropetosten torjumista varten toteutettuja toimenpiteitä ei voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin ollen arvonlisäverotuksen neutraalisuus.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo pääasiallisesti, että kansallisessa lainsäädännössä – kuten Tšekin lainsäädännössä –, jossa kieltäydytään tietyn ajanjakson aikana tunnustamasta sellaista ilmoitettua verollista suoritusta, joka on epäilyksettä hyväksyttävä tai jossa ei edes sallita esittää näyttöä sen toteennäyttämiseksi, kyseenalaistetaan järjestelmällisesti arvonlisäveron vähennysoikeus. Kyseinen tuomioistuin katsoo, että silloin kun tiettyjen suoritusten sääntöjenmukaisuudesta ei ole mitään epäilystä verokauden aikana, veroviranomaiset eivät saa pidättää näihin suorituksiin liittyvää arvonlisäveron ylijäämää. Nimittäin heti kun edellytykset arvonlisäveron ylijäämän sen osan, joka liittyy näihin suorituksiin, palauttamiselle täytyvät, tätä ylijäämän osaa ei saada enää pidättää ja se on palautettava.

26 Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko sellainen jäsenvaltion toimenpide unionin oikeuden ja erityisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen, jossa asetetaan vaaditun arvonlisäverovähennyksen osan määrittämisen ja maksamisen edellytykseksi, että kaikkia kyseisen verokauden verollisia suorituksia koskeva menettely on päättynyt?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 179, 183 ja 273 artiklaa, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen

valossa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa ei säädetä, että veroviranomainen voi päättää palauttaa ennen sellaista arvonlisäveroilmoitusta, josta ilmenee ylijäämä tietyn verokauden osalta, koskevan verotarkastusmenettelyn päättymistä tämän ylijäämän osan, joka liittyy sellaisiin liiketoimiin, jotka eivät kuulu tämän tarkastuksen piiriin sen aloittamishetkellä.

28 Aluksi on todettava, että tämä kysymys on esitetty asiayhteydessä, jossa veroviranomainen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan ilmoittanut rajaavansa kyseessä olevan verotarkastusmenettelyn koskemaan vain tiettyjä arvonlisäveroilmoituksessa mukana olevia liiketoimia ja jossa kyseistä menettelyä aloitettaessa ilmeni, että tämän menettelyn piiriin kuulumattomiin liiketoimiin liittyvä arvonlisäveron ylijäämän osa voitaisiin siten katsoa riidattomaksi ja mahdollisesti palauttaa ennen menettelyn päättymistä. Tšekin oikeudessa ei kuitenkaan ole säädetty tällaisesta mahdollisuudesta.

29 Ensinnäkin siitä, onko tietyn verokauden aikana syntynyt ylijäämä ymmärrettävä siten, että tästä ylijäämästä voidaan kenties määrittää kyseisen ylijäämän riidaton osa, on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman kauden aikana. Kyseisen direktiivin 183 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, arvonlisäveron ylimenevä osa voidaan siirtää seuraavalle kaudelle tai palauttaa; Tšekin oikeudessa on valittu palauttaminen.

30 Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan 1 kohdan ja 183 artiklan 1 kohdan säännöksistä ilmenee, että arvonlisäveron ylijäämä seuraa verovelvollisen koko verokauden osalta kokonaisuutena suorittamasta laskutoimituksesta, joten tällainen arvonlisäveron ylijäämä voidaan esittää arvonlisäveroilmoituksessa vain yhden ainoan tuloksen muodossa.

31 Se, että arvonlisäveron ylijäämä liittyy kokonaismäärään, ei kuitenkaan merkitse sitä – kuten Tšekin ja Espanjan hallitukset sekä Euroopan komissio ovat kirjallisissa ja suullisissa huomautuksissaan pääpiirteissään esittäneet – että ylijäämää oli pidettävä erottamattomana kokonaisuutena, jota on mahdotonta jakaa riidanalaiseen osaan ja riidattomaan osaan siten, että ensimmäinen osa koskee sellaisia erityisiä liiketoimia, jotka kuuluvat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen verotarkastusmenettelyn piiriin, ja toinen osa ei.

32 Yhtäältä nimittäin arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan sanamuodosta ilmenee, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 34 kohdassa, että kyseisen artiklan 1 kohdassa ainoastaan säädetään verovelvollisen velvollisuudesta tehdä vähennys arvonlisäveron kokonaismäärästä. Mainitun direktiivin 183 artiklan 1 kohdan sanamuoto ei myöskään sellaisenaan ole esteenä sille, että arvonlisäveron ylijäämä siirretään tai palautetaan osissa tai murto-osissa.

33 Tätä tulkintaa tukee se asiayhteys, johon arvonlisäverodirektiivin 179 ja 183 artikla kuuluvat. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, kyseisen direktiivin 178–183 artikla koskevat ainoastaan vähennysoikeuden käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, mutta itse tämän oikeuden, joka syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, olemassaolosta säädetään mainitun direktiivin X osaston 1 lukuun, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, sisältyvissä 167–172 artiklassa (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari, C-274/10, EU:C:2011:530, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivissä tehdään selvä ero arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevien aineellisten vaatimusten ja tämän oikeuden muotovaatimusten välillä (tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 47 kohta). Vaikka siis verovelvollisen on noudatettava arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä ja

erityisesti jätettävä yksi ainoa arvonlisäveroilmoitus koko verokaudelta, sitä ei voida tämän jälkeen estää – koska direktiivissä ei ole vastakkaisia säännöksiä – vetoamasta osittain niihin oikeuksiin ja esittämästä osittain niitä aineellisia vaatimuksia, joita sillä on kunkin liiketoimen osalta edellä mainitun 1 luvun perusteella.

34 Toisaalta kyseisen direktiivin 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta ja 168 artiklan a kohdasta ilmenee, että verovelvollinen on arvonlisäveron veronmaksuvelvollinen jokaisen liiketoimensa osalta tai se voi vaatia veron vähentämistä jokaisen liiketoimensa osalta. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 36 kohdassa, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on täten ymmärrettävä siten, että se liittyy tiettyyn liiketoimeen.

35 Unionin tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt, että vaikka jäsenvaltioilla on tietty vapaus, kun ne määräävät arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa tarkoitetuista yksityiskohtaisista säännöistä, nämä yksityiskohtaiset säännöt eivät saa vaarantaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi. Näiden yksityiskohtaisten sääntöjen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin kyseiseen arvonlisäveron ylijäämään perustuvan koko saatavan suorittamisen verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että palauttaminen suoritetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja että käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei varsinkaan aiheudu verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä (ks. vastaavasti tuomio 10.7.2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Yksityiskohtaiset säännöt, joiden mukaan verovelvollisen ei olisi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa mahdollista yksilöidä arvonlisäveron ylijäämästä tiettyä riidattomaksi katsomaansa osaa, estäisivät kyseistä verovelvollista vetoamasta tällaisen riidattoman osan olemassaoloon ja vaatimasta kyseisen osan palauttamasta ja pakottaisivat sen verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti ottamaan arvonlisäverorasitteen osittain vastattavakseen.

36 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 179 ja 183 artiklaa, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, ei voida tulkita siten, että niissä suljettaisiin lähtökohtaisesti pois mahdollisuus yksilöidä verokauden osalta arvonlisäveroilmoituksesta ilmenevän arvonlisäveron ylijäämän sellainen riidaton osa, jonka osalta osittainen palauttaminen tai siirtäminen voi tulla kyseeseen.

37 Toiseksi sitä koskevasta kysymyksestä, minkä edellytysten perusteella voidaan katsoa, että arvonlisäveron ylijäämän osa ei ole tosiasiallisesti riidanalainen sellaisessa verotarkastusmenettelyssä, jonka veroviranomainen on kansallisen oikeutensa nojalla rajannut koskemaan tiettyjä verokauden liiketoimia, on todettava, että koska arvonlisäveron ylijäämä seuraa tämän tuomion 30 ja 31 kohdassa mieleen palautetusta laskutoimituksesta, tämän ylijäämän riidattomasta osasta on mahdollista puhua ainoastaan silloin, jos näihin liiketoimiin liittyvän maksettavan arvonlisäveron määrä ja vähennyskelpoisen veron määrä eivät ole itsessään riidanalaisia.

38 Jos veroviranomainen ei verotarkastusmenettelyä aloitettaessa tai sen kuluessa voi sulkea pois sitä, että kyseisen menettelyn piiriin kuulumattomia liiketoimia vastaavat maksettavan veron ja vähennyskelpoisen veron määrät voivat poiketa verovelvollisen ilmoittamista määristä tämän menettelyn päättyessä, ei voida katsoa, ettei niitä vastaava arvonlisäveron ylijäämän osa ole riidanalainen. Sitä paitsi veroviranomaisen on kyseessä olevaa verotarkastusmenettelyä aloittaessaan tai sen kuluessa varmistauduttava siitä, että kyseisen osan laskemisessa mukana olleita tietoja ei voida enää kyseenalaistaa ennen kyseisen menettelyn päättymistä.

39 Tästä seuraa, että siihen, että arvonlisäveron ylijäämän osaa voidaan pitää riidattomana, ei riitä, että verovelvollinen yksipuolisesti väittää, että ylijäämästä on olemassa riidaton osa eikä se, että tällainen osa vaikuttaa olevan olemassa pelkästään siksi, että veroviranomainen rajasi

kyseistä tarkastusmenettelyä aloittaessaan menettelyn koskemaan tiettyjä verovelvollisen liiketoimia. Päinvastoin on välttämätöntä, että veroviranomainen varmistuu yhtäältä siitä, että sen tapahtuneeksi epäilemillä sääntöjenvastaisuuksilla ei voi olla siinä tapauksessa, että ne osoittautuvat paikkansapitäviksi, vaikutuksia niihin maksettavan arvonlisäveron ja vähennyskelpoisen arvonlisäveron määriin, jotka vastaavat kyseisen menettelyn piiriin kuulumattomia liiketoimia ja näin ollen arvonlisäveron riidattomalta vaikuttavaan ylijäämän määrään, ja toisaalta, ettei veroviranomainen joudu laajentamaan tämän saman menettelyn laajuutta sisällyttämällä siihen kaikki liiketoimet, jotka eivät alun perin ole tarkastuksen kohteena, tai osan niistä. Tällaisten seikkojen on ilmevä selvästi, täsmällisesti ja yksiselitteisesti kaikista verotarkastusmenettelyn asiakirjoista ja käsiteltävän asian kannalta merkityksellisistä olosuhteista.

40 Tässä yhteydessä on muistutettava yhtäältä siitä, että arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen määräaika voidaan lähtökohtaisesti jatkaa verotarkastuksen suorittamista varten ilman, että tällaista jatkettua määräaika olisi pidettävä kohtuuttomana, kunhan jatkaminen ei ylitä sitä, mikä on tarpeen tämän tarkastusmenettelyn loppuunsaattamiseksi (tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja toisaalta, että kun arvonlisäveron ylijäämää ei palauteta verovelvolliselle kohtuullisessa ajassa, arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaate edellyttää, että verovelvolliselle korvataan siitä aiheutunut taloudellinen menetys, ettei kyseessä oleva rahamäärä ollut hänen käytettävissään, maksamalla hänelle viivästyskorkoja (tuomio 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Lisäksi koska mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu tavoite, johon tässä direktiivissä ja erityisesti sen 273 artiklassa rohkaistaan, ja koska oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin, kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on evätä vähennysoikeus, jos asiassa on objektiivisten seikkojen perusteella osoitettu, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 50 kohta ja tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 34 kohta). Verotarkastusmenettelyissä veroviranomaisten ei ole sen takia, että niiden lopullisena tarkoituksena on veron oikea määrittäminen, pelkästään poistettava epäilyt, joita niillä voi olla verovelvollisen suorittamien tiettyjen liiketoimien sääntöjenmukaisuudesta, vaan niiden on myös varmistuttava siitä, että niiden havaitsemat mahdolliset sääntöjenvastaisuudet eivät ole suurempia kuin ne epäilevät.

42 On myös todettava, että – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää tämän tuomion 25 kohtaan otetuissa perusteluissaan – pääasiassa kyseessä olevassa Tšekin lainsäädännössä ei anneta hyvän hallinnon yleisestä periaatteesta ilmenevien vaatimusten vastaisesti verovelvolliselle edes mahdollisuutta esittää näyttöä siitä, että sen arvonlisäveron ylijäämän riidattoman osan olemassaolosta esittämät väitteet pitävät paikkansa.

43 Tässä yhteydessä on yhtäältä muistutettava siitä, että kun jäsenvaltio panee täytäntöön unionin oikeutta, hyvää hallintoa koskevasta oikeudesta, joka ilmentää unionin oikeuden yleistä periaatetta, johtuvia vaatimuksia ja erityisesti jokaisen oikeutta saada asiansa käsitellyksi puolueettomasti ja kohtuullisessa ajassa, sovelletaan verotarkastusmenettelyssä (ks. analogisesti tuomio 8.5.2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, 49 ja 50 kohta).

44 Toisaalta on todettava, että hyvän hallinnon periaate edellyttää, että pääasiassa kyseessä olevan veroviranomaisen kaltaisen hallintoviranomaisen on sille kuuluvan tarkastusvelvollisuuden puitteissa tutkittava huolellisesti ja puolueettomasti kaikki merkitykselliset näkökohdat sen varmistamiseksi, että sillä on päätöstä tehdessään käytettävissään mahdollisimman kattavat ja luotettavat tiedot (ks. vastaavasti tuomio 2.9.2010, komissio v. Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480,

90 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi tämä huolellisuusvelvoite, josta seuraa välittömästi, että jokaiselle on annettu oikeus siihen, että hallintoviranomaiset käsittelevät hänen asiansa puolueettomasti, oikeudenmukaisesti ja kohtuullisessa ajassa, edellyttää pääasiallisesti sitä, että hallintoviranomaiset tutkivat huolella ja puolueettomasti kaikki käsiteltävänä olevan tapauksen kannalta merkitykselliset seikat, mukaan lukien ennen kaikkea seikat, jotka koskevat Agrobetin kaltaisen verovelvollisen esittämiä väitteitä (ks. analogisesti tuomio 22.10.1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, 30–35 kohta).

45 Tätä oikeuskäytäntöä sovelletaan myös siinä tapauksessa, että verovelvollinen väittää, että veroviranomaisen sitä koskevilla epäilyillä, että osa arvonlisäveroilmoituksessa mukana olevista liiketoimista ei ole sääntöjenmukaisia, ei voi olla vaikutuksia sellaisiin liiketoimiin, joita kyseinen verotarkastusmenettely ei koske, eikä tästä arvonlisäveroilmoituksesta ilmenevän arvonlisäveron ylijäämän osaan ja että näin ollen on olemassa tämän ylijäämän osa, joka on riidaton. Verovelvollisen hyväksyttävänä intressinä saattaa nimittäin olla saada sellainen veroviranomaisen päätös, jossa vahvistetaan, että kyseinen menettely rajoittuu vain tiettyihin liiketoimiin, ja näin on etenkin silloin, kun nämä liiketoimet muodostavat vain pienen osan verovelvollisen liiketoiminnasta.

46 Näin ollen on korostettava, että kansallinen säännöstö, jossa jäsenvaltion arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla toteuttamien toimenpiteiden yhteydessä verovelvollisten ei annettaisi esittää tällaista näyttöä eikä veroviranomaisten tehdä tästä päätöstä, olisi ristiriidassa hyvän hallinnon periaatteen kanssa eikä se olisi näin ollen yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin kanssa.

47 Lisäksi on täsmennettävä, että se, että verovelvollisen on mahdollista vedota verokauden osalta arvonlisäveron ylijäämän riidattoman osan olemassaoloon saadakseen palautuksen ennen verotarkastusmenettelyn päättymistä, ei automaattisesti merkitse sitä, että veroviranomaisilla on velvollisuus palauttaa tämä osa etukäteen myös silloin, kun viranomaisen myöntää, että kyseinen osa on riidaton. Arvonlisäverodirektiivin 183 artiklasta nimittäin ilmenee, että jäsenvaltioiden on vahvistamistaan yksityiskohtaisista säännöistä riippumatta palautettava tai siirrettävä arvonlisäveron ylijäämä vain, jos vähennysten määrä ylittää kyseiseltä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän. Tässä säännöksessä jäsenvaltioille asetettu palauttamis- ja siirtämisvelvollisuus edellyttää näin ollen koko kyseisen verokauden osalta olemassa olevaa arvonlisäveron ylijäämää.

48 Näin ollen on katsottava, että jos verovelvollinen vetoaa arvonlisäveron ylijäämän riidattoman osan olemassaoloon verotarkastusmenettelyssä, veroviranomaisella on velvollisuus palauttaa tai siirtää vain se osa arvonlisäveron ylijäämästä, jonka se voi – kun otetaan huomioon sen tämän menettelyn yhteydessä esittämät epäilyt ja käsiteltävän asian kannalta merkitykselliset seikat – todeta selvästi, täsmällisesti ja yksiselitteisesti alkuperäisen arvonlisäveroilmoituksen kohteena olleen koko verovuoden osalta siitä riippumatta, millaiseksi kyseisen tarkastusmenettelyn lopputulos muodostuu. Koska tällainen palauttamis- ja siirtämisvelvollisuus liittyy tiettyyn verokauteen, sen ei ole oltava olemassa pelkästään niiden maksettavan veron ja vähennyskelpoisen veron määrien osalta, jotka vastaavat kyseisen verotarkastusmenettelyn piiriin kuulumattomia liiketoimia ja jotka veroviranomainen on todennut riidattomiksi, vaan arvonlisäveron ylijäämän sen osan osalta, joka jää jäljelle tämän verotarkastusmenettelyn lopputuloksesta riippumatta ja jota yksin voidaan loppujen lopuksi pitää riidattomana. Tältä osin on huomattava, että tämä arvonlisäveron ylijäämän riidaton osa voi mahdollisesti olla pienempi kuin se verovelvollisen palauttavaksi vaatima ylijäämän osa, joka liittyy näihin määriin, jotka veroviranomainen on todennut riidattomiksi.

49 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, onko veroviranomainen todennut tai olisiko sen pitänyt todeta Agrobetin mahdollisesti esittämän

näytön perusteella jossakin pääasiassa kyseessä olevan verotarkastusmenettelyn vaiheessa selvästi, täsmällisesti ja yksiselitteisesti, että arvonlisäveron ylijäämästä oli olemassa riidaton osa, ja erityisesti, onko se vahvistanut tai olisiko sen pitänyt vahvistaa, että kyseisen menettelyn piiriin kuulumattomiin liiketoimiin liittyvät maksettavan veron ja vähennyskelpoisen veron määrät eivät voineet enää muuttua verovelvollisen ilmoittamista määristä ennen kyseisen menettelyn päättymistä. Tämän lisäksi sen on tarkistettava, onko veroviranomainen voinut tai olisiko sen pitänyt voida – kun otetaan huomioon kyseisen viranomaisen verotarkastusmenettelyn yhteydessä esittämät epäilyt ja kaikki verotarkastusmenettelyn asiakirjat ja käsiteltävän asian kannalta merkitykselliset olosuhteet – vahvistaa samalla tavalla, että kyseisen menettelyn lopputuloksesta riippumatta jäljelle jää arvonlisäveron ylijäämä, jonka määrä voi olla pienempi kuin tarkastuksen piiriin kuulumattomiin liiketoimiin liittyvä ylijäämä. Tällaisessa tarkistamisessa on erityisesti otettava huomioon ne seuraamukset, joita verovelvolliselle voi aiheutua siinä tapauksessa, että sille on palautettu osittain tai väliaikaisesti sen vaatima arvonlisäveron ylijäämän osa, jos verotarkastus osoittautuu menestykselliseksi.

50 Jos veroviranomainen ei ole pystynyt toteamaan mitään tällaisia seikkoja, sitä ei voida moittia siitä, että se kieltäytyi tekemästä osittaista verotuspäätöstä ennen pääasiassa kyseessä olevan verotarkastusmenettelyn päättymistä.

51 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 179, 183 ja 273 artiklaa, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa ei säädetä, että veroviranomainen voi päättää palauttaa ennen sellaista arvonlisäveroilmoitusta, josta ilmenee ylijäämä tietyn verokauden osalta, koskevan verotarkastusmenettelyn päättymistä tämän ylijäämän osan, joka liittyy sellaisiin liiketoimiin, jotka eivät kuulu tämän menettelyn piiriin sen aloittamishetkellä, edellyttäen, ettei ole mahdollista vahvistaa selvästi, täsmällisesti ja yksiselitteisesti, että kyseisen menettelyn lopputuloksesta riippumatta jäljelle jää arvonlisäveron ylijäämä, jonka määrä voi olla mahdollisesti pienempi kuin kyseisen menettelyn piiriin kuulumattomiin liiketoimiin liittyvä ylijäämän määrä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

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:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 179, 183 ja 273 artiklaa, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa ei säädetä, että veroviranomainen voi päättää palauttaa ennen sellaista arvonlisäveroilmoitusta, josta ilmenee ylijäämä tietyn verokauden osalta, koskevan verotarkastusmenettelyn päättymistä tämän ylijäämän osan, joka liittyy sellaisiin liiketoimiin, jotka eivät kuulu tämän menettelyn piiriin sen aloittamishetkellä, edellyttäen, ettei ole mahdollista vahvistaa selvästi, täsmällisesti ja yksiselitteisesti, että kyseisen menettelyn lopputuloksesta riippumatta jäljelle jää arvonlisäveron ylijäämä, jonka määrä voi olla mahdollisesti pienempi kuin kyseisen menettelyn piiriin kuulumattomiin liiketoimiin liittyvä ylijäämän määrä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki