

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

14 päivänä helmikuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Kolmastoista direktiivi 86/560/ETY – Arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – Vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet – Euroopan unioniin sijoittautumaton yritys – Arvonlisäveron palautuksen epäämisestä tehty aiempi lainvoimainen päätös – Virheellinen arvonlisäverotunniste

Asiassa C-562/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Audiencia Nacional (valtakunnallinen ylioikeus, Espanja) on esittänyt 15.9.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.9.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Nestrade SA

vastaa

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) ja

Tribunal Económico-Administrativo Central,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

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

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: hallintovirkamies L. Carrasco Marco,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 28.11.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Nestrade SA, edustajinaan E. Codes Feijoo, procurador, ja A. Iglesias Querol, abogada,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja F. Clotuche-Duvieusart,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa

arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY (EYVL 1986, L 326, s. 40; jäljempänä kolmastoista direktiivi) säännösten tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain yhtäältä Nestrade SA, joka on Sveitsiin sijoittautunut kaupallinen yhtiö, ja toisaalta Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (verohallitus, Espanja) ja Tribunal Económico-Administrativo Central (taloudellishallinnollinen valituslautakunta, Espanja) ja joka koskee arvonlisäveron palautuksen osittaista epäämistä tätä epäämistä edeltäneen lainvoimaisen päätöksen takia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kolmastoista direktiivi

3 Kolmannentoista direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on jäljempänä vahvistetuin edellytyksin palautettava yhteisön alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten maan alueella kyseiselle verovelvolliselle suorittamista palveluista tai irtaimen omaisuuden luovutuksista taikka tavaroiden maahantuonnista tähän maahan, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään [jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1)] 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin tai tämän direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin, sanotun kuitenkin rajoittamatta 3 ja 4 artiklan soveltamista.

2. Jäsenvaltiot voivat asettaa 1 kohdassa tarkoitetun palautuksen edellytykseksi kolmansien valtioiden myöntämät vastaavat liikevaihtoveroihin liittyvät etuudet.

3. Jäsenvaltiot voivat vaatia veroedustajan nimeämistä.”

4 Kolmannentoista direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palautus on myönnettävä verovelvollisen hakemuksesta. Jäsenvaltioiden on vahvistettava hakemusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt, mukaan lukien määräajat, hakemuksen kohteena olevan ajanjakson pituus, hakemuksen vastaanottava toimivaltainen viranomainen sekä haettavan palautuksen vähimmäismäärä. Jäsenvaltioiden on myös vahvistettava palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt, mukaan lukien määräajat. Jäsenvaltioiden on säädettävä hakijoille hakemuksen aiheellisuuden arvioimiseksi sekä petosten estämiseksi tarvittavat velvoitteet, erityisesti velvoite todistaa, että hakija harjoittaa direktiivin [77/388] 4 artiklan 1 kohdan mukaista taloudellista toimintaa. Hakijan on kirjallisella ilmoituksella vakuutettava, ettei tämä määrättynä ajanjaksona ole suorittanut yhtään liiketoimintaa, joka ei täytä tämän direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa asetettuja edellytyksiä.”

Direktiivi 2006/112/EY

5 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 170 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut [kolmannentoista direktiivin] 1 artiklassa,

[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)] 2 artiklan 1 kohdassa ja 3 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 sikäli kuin tavarat ja palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) 169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin

b) liiketoimiin, joiden osalta yksinomaan hankkija on veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti.”

6 Direktiivin 171 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. 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] säädettyjä yksityiskohtaisia sääntöjä.

2. Arvonlisäveron palautus on suoritettava yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille noudattaen [kolmannessatoista direktiivissä] säädettyjä soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.

[Kolmannentoista direktiivin] 1 artiklassa tarkoitettuja verovelvollisia on pidettävä mainittua direktiiviä sovellettaessa yhteisöön sijoittautumattomina verovelvollisina myös silloin, kun he tekevät jäsenvaltiossa, jossa verovelvolliset ostavat tavaroita ja palveluja tai tuovat maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, ainoastaan tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista näiden liiketoimien vastaanottaja on 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti nimetty veronmaksuvelvolliseksi.

3. [Kolmannentoista direktiiviä] ei sovelleta

a) arvonlisäveron määriin, jotka on palautusjäsenvaltion lainsäädännön mukaan laskutettu virheellisesti;

b) laskutettuihin arvonlisäveron määriin sellaisten tavaroiden luovutusten osalta, joiden luovutus 138 artiklan tai 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla on vapautettu tai voidaan vapauttaa verosta.”

Espanjan oikeus

7 Arvonlisäverosta 28.12.1992 annetun lain 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) 119 bis §:ssä, jonka otsikko on ”Eriyissäännökset palautuksista tietyille Espanjan veroalueelle ja yhteisöön, Kanariansaarille, Ceutaan tai Melillaan sijoittautumattomille elinkeinonharjoittajille”, sellaisena kuin sitä on sovellettava pääasian tosiseikkojen tapahtumaaikaa, säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittajat, jotka eivät ole sijoittautuneet Espanjan veroalueelle eivätkä yhteisöön, Kanariansaarille, Ceutaan tai Melillaan, voivat hakea kyseisellä veroalueella ostetuista tai maahantuoduista tavaroista tai palveluista maksamiensa arvonlisäverojen palauttamista tämän lain 119 §:ssä säädettyjen edellytysten ja rajoitusten mukaisesti menettelyssä, josta säädetään erikseen asetuksella, kunhan seuraavia erityisvaatimuksia noudatetaan:

— —”

8 Arvonlisäveroasetuksen hyväksymisestä 29.12.1992 annetun kuninkaan asetuksen 1624/1992 (Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido) 31 §:ssä, jonka otsikko on ”Palautukset Espanjan veroalueelle sijoittautumattomille elinkeinonharjoittajille, jotka ovat sijoittautuneet yhteisöön, Kanariansaarille, Ceutaan tai Melillaan”, sellaisena kuin sitä on sovellettava pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädetään seuraavaa:

”_ _

7. — —

Jos palauttamishakemukseen tai siihen jäljennyksinä liitettyihin sähköisiin laskuihin tai tuontiasiakirjoihin sisältyvien tietojen pätevyydestä tai paikkansapitävyydestä on epäilyksiä, hakemuksen käsittelystä vastaava toimivaltainen viranomainen voi tarvittaessa pyytää hakijaa esittämään alkuperäiset laskut tai tuontiasiakirjat käynnistämällä lain 37/1992 119 §:n 7 momentissa tarkoitetun menettelyn lisätietojen saamiseksi. Alkuperäiset laskut tai tuontiasiakirjat on säilytettävä verohallinnon saatavilla verosaatavan vanhentumisajan päättymiseen asti.

Hakijan on toimitettava pyydetty lisätiedot kuukauden kuluessa tietopyynnön vastaanottamisesta.

8. Päätös palautushakemuksesta on tehtävä ja annettava hakijalle tiedoksi neljän kuukauden kuluessa siitä, kun toimivaltainen viranomainen on vastaanottanut hakemuksen.

Jos kuitenkin hakijalta on tarpeen pyytää lisätietoja, päätös on tehtävä ja annettava hakijalle tiedoksi kahden kuukauden kuluessa pyydettyjen tietojen vastaanottamisesta tai, jos hakija ei vastaa pyyntöön, kuukauden kuluttua tietopyynnön esittämisestä. Näissä tapauksissa arvonlisäveron palauttamismenettely kestää vähintään kuusi kuukautta siitä, kun toimivaltainen viranomainen on vastaanottanut hakemuksen.

Jos hakijalta on tarpeen pyytää lisätietoja, palautushakemuksesta on joka tapauksessa tehtävä päätös viimeistään kahdeksan kuukauden kuluessa siitä, kun se on vastaanotettu, ja hakemuksen katsotaan tulleen hylätyksi, jos hakijalle ei tässä momentissa asetettujen määräaikojen päätyttyä ole annettu nimenomaisesti tiedoksi mitään päätöstä.

— —

10. Jos palautushakemus hylätään kokonaan tai osittain, hakija voi vaatia päätökseen oikaisua 17.12.2003 annetun yleisen verolain 58/2003 [Ley 58/2003 General Tributaria, jäljempänä yleinen verolaki] V osaston säännösten mukaisesti.

— —”

9 Kyseisen kuninkaan asetuksen 1624/1992 31 bis §:ssä säädetään seuraavaa:

”_ _

3. Alkuperäiset laskut ja muut tositteet, joilla arvonlisäveron palautusoikeus voidaan osoittaa, on pidettävä verohallinnon saatavilla verosaatavan vanhentumisajan päättymiseen asti.

— —

5. Tässä pykälässä tarkoitetut arvonlisäveron palautushakemukset käsitellään ja ratkaistaan

tämän asetuksen 31 §:n 6–11 momentin säännösten mukaisesti.”

10 Yleisen verolain 139 §:ssä, jonka otsikko on ”Rajatun verotarkastusmenettelyn päättäminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Rajattu verotarkastusmenettely saatetaan päätökseen jollakin seuraavista tavoista:

- a) menettely päätetään verohallinnon nimenomaisella päätöksellä, jonka sisältö määritellään jäljempänä 2 momentissa
- b) menettely raukeaa tämän lain 104 §:ssä tarkoitetun määräajan päätyttyä ilman, että on annettu tiedoksi mitään nimenomaista päätöstä, tämän kuitenkaan estämättä verohallintoa käynnistämästä menettelyä uudelleen ennen verosaatavan vanhentumisajan päättymistä.

– –

2. Rajatun verotarkastusmenettelyn päätteeksi annettavaan hallinnolliseen päätökseen on sisällytettävä vähintään seuraavat tiedot:

- a) verosaatava tai sen osat ja tarkastuksen kohteena ollut ajanjakso
- b) tiedot konkreettisesti suoritetuista toimista
- c) selvitys tosiseikoista ja oikeudellisista perusteista, joihin hallinnollinen päätös perustuu
- d) ensimmäinen verotuspäätös – –”

11 Yleisen verolain 219 §:ssä, jonka otsikko on ”Verojen ja seuraamusten määräämistä koskevien hallintotoimien peruminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Veroviranomainen voi perua hallintotoimensa verovelvollisen hyväksi, jos toimi todetaan ilmeisen lainvastaiseksi tai jos esille tulee verovelvollisen oikeudelliseen asemaan vaikuttavia seikkoja, joiden perusteella toimi osoittautuu perusteettomaksi, taikka jos menettelyssä ei ole annettu asianosaisille tilaisuutta puolustautua.

Hallintotoimen peruminen ei missään tapauksessa saa johtaa vapautukseen tai poikkeukseen, jota verolainsäädännössä ei sallita, eikä se saa olla yhdenvertaisen kohtelun periaatteen, yleisen edun tai oikeusjärjestyksen vastainen.

2. Hallintotoimi on mahdollista perua ainoastaan niin kauan kuin verosaatavan vanhentumisaika ei ole päättynyt.

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Nestrade, jonka sääntömääräinen ja verotuksellinen kotipaikka on Sveitsissä, suorittaa Espanjassa arvonnisäverollisia liiketoimia.

13 Nestrade teki 21.9.2010 AEAT:lle Euroopan unionin alueelle sijoittautumattomien elinkeinonharjoittajien Espanjan arvonnisäverojärjestelmässä maksamien arvonnisäverojen palauttamismenettelyssä hakemuksen alihankkijansa Hero España SA:n (jäljempänä Hero) suorittamista tavaroiden luovutuksista verovuoden 2009 kolmannella ja neljännellä neljänneksellä maksamiensa arvonnisäverojen palauttamisesta. Nestrade haki myös kaikkien muiden Heron suorittamista tavaroiden luovutuksista verovuosina 2008–2010 maksamiensa arvonnisäverojen

palauttamista.

14 AEAT vaati kaikilta näiltä verovuosilta Nestradea toimittamaan Heron suorittamia tavaroiden luovutuksia vastaavat laskut (jäljempänä paikkansapitävät laskut), sillä alun perin esitetyissä laskuissa oli Nestraden hollantilainen arvonlisäverotunniste, kun niihin olisi kuulunut merkitä sen sveitsiläinen arvonlisäverotunniste.

15 Niinpä AEAT pyysi 23.11.2010 Nestradea toimittamaan sille kymmenen arkipäivän kuluessa pyyntönsä tiedoksiannosta, joka toteutui 13.12.2010, paikkansapitävät laskut verovuoden 2009 kolmannelta ja neljänneltä neljännekseltä. Nestrade ei noudattanut tätä pyyntöä asetetussa määräajassa.

16 Hero lähetti verovuoden 2009 kolmannelta ja neljänneltä neljännekseltä oikaistut laskut 10.1.2011.

17 AEAT teki 5.4.2011 päätöksen, jossa se kieltäytyi palauttamasta verovuoden 2009 kolmannelta ja neljänneltä neljännekseltä vaadittua 114 662,59 euron määrää, koska sen oli mahdoton selvittää, oliko vaatimus perusteltu.

18 Tämä päätös, jota Nestrade ei riitauttanut, tuli lainvoimaiseksi 14.5.2011.

19 Nestrade haki 5.8.2011 uudelleen AEAT:lta verovuosina 2008–2010 maksamiensa arvonlisäverojen palautusta, ja lisäksi se haki myös vuoden 2011 tammi- ja maaliskuun välisenä ajanjaksona maksamiensa arvonlisäverojen palautusta. Tässä yhteydessä Nestrade esitti oikaistut laskut ja mitätöi laskut, jotka Hero oli alun perin lähettänyt kultakin kyseiseltä vuodelta, myös ne, jotka koskivat verovuoden 2009 kolmatta ja neljättä neljännestä.

20 AEAT päätti 12.12.2011 päivätyssä päätöksessään ensinnäkin myöntää niiden arvonlisäverojen palautuksen, jotka oli maksettu verovuosilta 2008 ja 2010 sekä verovuoden 2009 ensimmäiseltä ja toiselta neljännekseltä ja joiden yhteismäärä oli 542 094,25 euroa. AEAT katsoi, että Nestrade oli noudattanut sen pyyntöjä ja toimittanut vaaditut oikaistut laskut. AEAT myönsi palautuksen tarkistettuaan, että tätä koskeneet edellytykset täyttyivät. Toiseksi AEAT päätti evätä arvonlisäverojen palautuksen kahden laskun osalta, jotka Hero oli toimittanut verovuoden 2009 kolmannelta ja neljänneltä neljännekseltä. Epääminen perustui siihen, että tämä viimeksi mainittu palautus oli jo evätty 5.4.2011 päivätyllä päätöksellä, joka oli tullut lainvoimaiseksi 14.5.2011.

21 AEAT vahvisti tämän 12.12.2011 päivätyksen päätöksen 8.3.2012.

22 Nestrade teki AEAT:n 12.12.2011 ja 8.3.2012 päivätyistä päätöksistä hallinnollisen oikaisuvaatimuksen. Tribunal Económico-Administrativo Central hylkäsi oikaisuvaatimuksen 22.1.2015 tekemällään päätöksellä. Hylkäämisen pääasiallisena perusteena oli hallintotoimien lainvoimaisuus.

23 Nestrade nosti AEAT:n 12.12.2011 ja 8.3.2012 päivätyistä päätöksistä sekä Tribunal Económico-Administrativo Centralin 22.1.2015 tekemästä päätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

24 Mainittu tuomioistuin katsoo, että 5.4.2011 tehdyn päätöksen kaltaiseen lainvoimaiseen hallintotoimeen luonnostaan liittyvän oikeusvarmuuden periaatteen välttämätön noudattaminen yhtäältä ja toisaalta tarve soveltaa yhtenäisesti unionin oikeutta ja erityisesti direktiivin 2006/112 säännöksiä oikeudesta arvonlisäveron vähennykseen ovat keskenään tietyssä ristiriidassa.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa tässä asiayhteydessä, että unionin tuomioistuin on katsonut 8.5.2013 antamassaan tuomiossa Petroma Transports ym. (C-271/12,

EU:C:2013:297), että maksetun arvonlisäveron palautus voidaan evätä, jos oikaistut laskut toimitetaan veroviranomaiselle sen jälkeen, kun tämä on tehnyt päätöksensä arvonlisäveron palautusoikeuden epäämisestä. Se pohtii kuitenkin, olisiko jätettävä soveltamatta tätä oikeuskäytäntöä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jolle on ominaista se, että Nestrade ei ole toiminut huolimattomasti tai kieltäytynyt yhteistyöstä AEAT:n kanssa ja että sen puolustautumisoikeuksia on loukattu.

26 Tässä tilanteessa Audiencia Nacional (valtakunnallinen ylioikeus, Espanja) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko [8.5.2013 annettuun tuomioon Petroma Transports ym. (C-271/12, EU:C:2013:297)] perustuvaa oikeuskäytäntöä lieventää siten, että unioniin sijoittautumattoman yrityksen hakema arvonlisäveron palautus on mahdollista myöntää, vaikka kansallinen veroviranomainen olisi jo tehnyt päätöksen kyseisen palautuksen epäämisestä, koska yritys ei vastannut sen esittämään arvonlisäverotunnistetta koskevaan tietopyyntöön, kun otetaan huomioon, että pyydetty tiedot olivat jo viranomaisen hallussa, koska kantaja oli toimittanut ne sille vastatessaan sen muihin tietopyyntöihin?

Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi:

2) Onko katsottava, että [15.9.2016 annettuun tuomioon Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)] perustuvan oikeuskäytännön taannehtiva soveltaminen edellyttää sen hallintotoimen perumista, jolla kyseessä olevien arvonlisäverojen palautus evättiin, kun otetaan huomioon, että kyseisellä hallintotoimella ainoastaan vahvistettiin palautuksen epäämisestä tehty aiempi lainvoimainen hallinnollinen päätös, jonka AEAT teki muussa kuin laissa kyseistä tapausta varten säädetyssä menettelyssä ja jossa lisäksi rajoitettiin hakijan palautusoikeuksia ja tehtiin mahdottomaksi hänen puolustautumisensa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

27 Aluksi on huomautettava ensiksi siitä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa päätöksessään direktiivin 2006/112 säännöksiin, jotka koskevat oikeutta arvonlisäveron vähennykseen, ja unionin tuomioistuimen näitä säännöksiä koskevaan oikeuskäytäntöön.

28 Se, että kansallinen tuomioistuin on muodollisesti esittänyt ennakkoratkaisupyyntönsä viittaamalla tiettyyn unionin oikeuden määräykseen tai säännökseen, ei kuitenkaan estä unionin tuomioistuinta esittämästä tälle kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä tämän arvioidessa käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin viitannut niihin kysymyksissään. Unionin tuomioistuimen on tältä osin poimittava kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyyntöön perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde (tuomio 29.9.2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Kuten Espanjan hallitus ja Euroopan komissio ovat huomauttaneet, pääasia koskee kolmanteen maahan, nimittäin Sveitsiin, sijoittautuneen yrityksen esittämää vaatimusta arvonlisäverojen palauttamisesta. Unionin alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt sisältyvät kolmanteentoista direktiiviin, kuten tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdasta ilmenee. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tämän osalta, että kolmannentoista direktiivin säännösten ja erityisesti kyseisen 2 artiklan 1 kohdan on katsottava olevan *lex specialis* direktiivin 2006/112 170 ja 171 artiklaan nähden (tuomio 15.7.2010, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-582/08, EU:C:2010:429, 35 kohta).

30 Esitetyt kysymykset on siis tutkittava kolmannentoista direktiivin säännösten valossa.

31 Toiseksi on korostettava, että pääasia ei koske laskun oikaisujen ajallista vaikutusta, joka on kysymys, josta unionin tuomioistuin jo on lausunut arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta 15.9.2016 antamassaan tuomiossa *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). Se koskee sitä vastoin jäsenvaltioiden oikeutta rajoittaa ajallisesti mahdollisuutta oikaista virheellisiä laskuja arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämiseksi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, että Espanjan oikeuden mukaan tällaisella oikaisulla ei voi enää olla vaikutusta sen jälkeen, kun viranomaisen päätös palautuksen päämisestä on tullut lainvoimaiseksi.

32 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, pääasiallisesti, onko kolmannentoista direktiivin säännöksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltio rajoittaa ajallisesti mahdollisuutta siihen, että virheelliset laskut oikaistaan – esimerkiksi oikaisemalla laskuun alun perin merkitty arvonlisäverotunniste – arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämiseksi.

33 Unionin tuomioistuin on todennut, että kuudennen direktiivin 77/388 säännöksiä on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan evätä verovelvollisilta, joilla on hallussaan epätäydellisiä laskuja, vaikka laskut täydennettäisiin tällaisen epäämispäätöksen tekemisen jälkeen toimittamalla tietoja, joiden tarkoitus on osoittaa laskutettujen liiketoimien todenperäisyys sekä niiden luonne ja hinta (ks. vastaavasti tuomio 8.5.2013, *Petroma Transports ym.*, C-271/12, EU:C:2013:297, 36 kohta). On kuitenkin täsmennettävä, ettei kuudennessakaan direktiivissä 77/388 kielletty jäsenvaltioita hyväksymästä epätäydellisen laskun oikaisua sen jälkeen, kun veroviranomainen oli tehnyt päätöksen arvonlisäveron vähennysoikeuden tai palautusoikeuden päämisestä.

34 Tällaista toteamusta sovelletaan myös kolmanteentoista direktiiviin. Direktiivin 3 artiklan 1 kohdasta nimittäin ilmenee, että jäsenvaltioiden on vahvistettava arvonlisäveron palautushakemusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt, mukaan lukien määräajat, ja niiden on säädettävä tällaisen hakemuksen aiheellisuuden arvioimiseksi tarvittavat velvoitteet.

35 Koska sellaisten toimenpiteiden käyttöönottoa, joissa vahvistetaan määräaika, jonka päättymisestä aiheutuu seuraamuksia verovelvolliselle, joka jätettyään oikaisematta virheellisiä tai epätäydellisiä laskuja ei ole ollut riittävän huolellinen voidakseen käyttää arvonlisäveron palautusoikeutta, ei säännellä kolmannessatoista direktiivissä, sitä on säänneltävä kansallisessa oikeudessa, kunhan yhtäältä tällaista menettelyä 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 kyseisen oikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (ks. analogisesti tuomio 8.5.2008, *Ecotrade*, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 46 kohta ja tuomio 26.4.2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Tässä yhteydessä on palautettava mieleen, että vaikka kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sitä, ovatko kansalliset toimenpiteet yhteensopivia unionin oikeuden kanssa, unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa kansalliselle tuomioistuimelle kaikki hyödylliset tiedot, jotta tämä voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun asian (tuomio 28.7.2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 36 kohta).

37 Ensinnäkin vastaavuusperiaatteesta on muistutettava, että siitä seuraa, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettuihin oikeuksiin vetoavia henkilöitä ei ole lupa kohdella epäedullisemmin kuin luonteeltaan täysin kansallisiin oikeuksiin vetoavia henkilöitä (tuomio 7.3.2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, 39 kohta).

38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko AEAT loukannut kyseistä vastaavuusperiaatetta siltä osin kuin se ei ole perunut 5.4.2011 tekemäänsä päätöstä yleisen verolain 219 §:n nojalla. Tältä osin on huomattava, että unionin tuomioistuimelle esitetyssä asiakirja-aineistossa ei ole mitään, minkä perusteella voitaisiin todeta, että mainittua pykälää sovelletaan eri tavalla sen mukaan, vahvistetaanko kyseessä oleva oikeus unionin oikeudessa vai kansallisessa oikeudessa.

39 Toisin kuin *Nestrade* väitti istunnossa, vastaavuusperiaatetta ei loukkaa myöskään se, että AEAT:n väitetään käsitelleen eri tavalla yhtäältä hakemukset, jotka koskevat verovuosilta 2008 ja 2010 sekä verovuoden 2009 ensimmäiseltä ja toiselta neljännekseltä maksettujen arvonlisäverojen palautusta, ja toisaalta hakemuksen arvonlisäverojen palautuksesta verovuoden 2009 kolmannelta ja neljänneltä neljännekseltä. Tällainen erilainen kohtelu nimittäin ei osoittaisi mitenkään, vaikka se pitäisikin paikkansa, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettuja oikeuksia ja luonteeltaan täysin kansallisia oikeuksia kohdeltaisiin keskenään eri tavalla.

40 Siltä osin kuin on toiseksi kyse tehokkuusperiaatteesta, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kysymystä siitä, onko kansallinen menettelysäännös sellainen, että yksityisille oikeussubjekteille unionin oikeudessa myönnettyjen oikeuksien käyttäminen on sen vuoksi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa, on tarkasteltava ottamalla huomioon kyseisen säännöksen merkitys koko menettelyssä sekä eri kansallisissa elimissä käytävän menettelyn kulku ja sen erityispiirteet. Huomioon on tällöin tarvittaessa otettava kansallisen tuomioistuinjärjestelmän perustana olevat periaatteet, joita ovat muun muassa puolustautumisoikeuksien suojaaminen, oikeusvarmuuden periaate sekä menettelyn moitteeton kulku (tuomio 7.3.2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että mahdollisuus tehdä arvonlisäveron ylimenevän osan palautusta koskeva hakemus ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka vaatii, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (tuomio 21.6.2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, 29 kohta). Unionin tuomioistuimen mukaan unionin oikeuden mukaista on asettaa kanteen nostamiselle kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään sekä verovelvollista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta. Tällaisilla määräajoilla ei nimittäin ole sellaista vaikutusta, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen tulisi käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, vaikka näiden määräaikojen päättymisen luonnollisesti johtaakin esitetyn vaatimuksen täysimääräiseen tai osittaiseen hylkäämiseen (tuomio 14.6.2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Nyt käsiteltävässä asiassa AEAT pyysi 23.11.2010 *Nestradea* toimittamaan sille paikkansapitävät laskut kymmenen arkipäivän kuluessa kyseisen pyynnön tiedoksiannosta, joka

toteutui 13.12.2010.

43 On todettava, ettei ennakkoratkaisupyyntöstä ilmene, että Nestrade olisi ilmoittanut AEAT:lle siitä, ettei sillä ollut paikkansapitäviä laskuja hallussaan mainitun viranomaisen pyynnön ajankohtana. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee lisäksi, ettei Nestrade toimittanut näitä laskuja AEAT:lle sinä lähes kolmen kuukauden aikana, joka kului sen ajankohdan, jona se sai kyseiset laskut, ja sen ajankohdan välillä, jona tehtiin päätös arvonlisäveron palautuksen epäämisestä. Nestrade ei myöskään riitauttanut tätä viimeksi mainittua päätöstä ennen kuin se tuli lainvoimaiseksi, vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan se olisi voinut nostaa kanteen kyseisestä päätöksestä kohtuullisten määräaikojen kuluessa.

44 Niinpä on todettava, että jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteuttamasta selvityksestä muuta ilmene, Nestradelle ei tullut käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi käyttää oikeuttaan arvonlisäveron palautukseen.

45 Tässä asiayhteydessä on palautettava mieleen, että jos veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, se ei voi asettaa lisäedellytyksiä, joiden seurauksena voi olla, ettei arvonlisäveron vähennysoikeutta voida käyttää (ks. vastaavasti tuomio 30.9.2010, *Uszodaépít?*, C-392/09, EU:C:2010:569, 40 kohta).

46 Sama päättely pätee arvonlisäveron palautusoikeuteen. Pääasian osalta on kuitenkin niin, että – kuten komissio on todennut – AEAT:llä ei ollut tarvittavia tietoja arvioidakseen pääasiassa kyseessä olevaa arvonlisäveron palautusoikeutta niiden tietojen perusteella, jotka Nestrade oli sille toimittanut muiden samaa alihankkijaa koskeneiden palautushakemusten yhteydessä, minkä tarkastaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana.

47 Esitettyihin kysymyksiin on vastattava edellä esitetyn perusteella, että kolmannentoista direktiivin säännöksiä on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä sille, että jäsenvaltio rajoittaa ajallisesti mahdollisuutta siihen, että virheelliset laskut oikaistaan – esimerkiksi oikaisemalla laskuun alun perin merkitty arvonlisäverotunniste – arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämiseksi, kunhan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan, minkä tarkastaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana.

Oikeudenkäyntikulut

48 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:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY säännöksiä on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä sille, että jäsenvaltio rajoittaa ajallisesti mahdollisuutta siihen, että virheelliset laskut oikaistaan – esimerkiksi oikaisemalla laskuun alun perin merkitty arvonlisäverotunniste – arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämiseksi, kunhan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan, minkä tarkastaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.