

62019CJ0346

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

17 päivänä joulukuuta 2020 (*1)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Arvonlisäveron palautus – Direktiivi 2008/9/EY – 8 artiklan 2 kohdan d alakohta – 15 artikla – Laskun numeron ilmoittaminen – Palautushakemus

Asiassa C-346/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 13.2.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.5.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Bundeszentralamt für Steuern

vastaan

Y-GmbH,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešić sekä tuomarit E. Juhász (esittelevä tuomari) ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

–

Y-GmbH, edustajinaan G. Thurmayr, Steuerberater, ja S. Ledermüller, Steuerberaterin,

–

Saksan hallitus, asiamiehinaan J. Möller ja S. Eisenberg,

–

Euroopan komissio, asiamiehinaan J. Jokubauskaitis ja R. Pethke,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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), sellaisena kuin se on muutettuna 14.10.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/66/EU (EUVL 2010, L 275, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2008/9), 8 artiklan 2 kohdan d alakohdan ja 15 artiklan tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Bundeszentralamt für Steuern (liittovaltion keskusverovirasto, Saksa) ja Y-GmbH ja jossa kyseiseltä yhtiöltä evättiin arvonlisäveron palautus.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2006/112

3

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. 11) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 170 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut – – 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.”

4

Kyseisen direktiivin 171 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

5

Kyseisen direktiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetään, että vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan

vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa.

6

Direktiivin 2006/112 226 artiklan, joka kuuluu direktiivin XI osaston 3 luvun 4 jaksoon, sanamuoto on seuraava:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

— —

2)

yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva numero, jolla lasku voidaan yksilöidä;

— —”

Direktiivi 2008/9

7

Direktiivin 2008/9 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt direktiivin [2006/112] 170 artiklassa säädetyille arvonlisäveron palautukselle — —”.

8

Saman direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

— —

5)

’hakijalla’ palautusjäsenvaltioon sijoittautumatonta verovelvollista, joka tekee palautushakemuksen.”

9

Direktiivin 2008/9 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovelletaan palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomaan verovelvolliseen, joka täyttää seuraavat edellytykset:

a)

hänellä ei palautusajanjakson aikana ole ollut palautusjäsenvaltiossa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta on suoritettu liiketoimia, taikka tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa omaa kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa;

b)

hän ei palautusajanjakson aikana ole suorittanut yhtään palautusjäsenvaltiossa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palveluiden suoritusta, lukuun ottamatta seuraavia liiketoimia:

i)

kuljetuspalvelut ja niiden liitännäispalvelut, jotka on vapautettu verosta direktiivin [2006/112] 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 tai 160 artiklan nojalla;

ii)

tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset henkilölle, joka on veronmaksuvelvollinen direktiivin [2006/112] 194–197 artiklan ja 199 artiklan mukaisesti.”

10

Kyseisen direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

a)

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

b)

liiketoimet henkilölle, joka on veronmaksuvelvollinen direktiivin [2006/112] 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti sellaisina kuin niitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa.

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

11

Saman direktiivin 7 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Saadakseen arvonlisäveron palautuksen palautusjäsenvaltiossa palautusjäsenvaltioon sijoittautumattoman verovelvollisen on tehtävä palautusjäsenvaltiolle sähköinen palautushakemus ja toimitettava se jäsenvaltiolle, johon hän on sijoittautunut, kyseisen jäsenvaltion perustaman sähköisen portaalin kautta.”

12

Direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 kohdassa mainittujen tietojen lisäksi palautushakemuksessa on annettava kunkin palautusjäsenvaltion ja kunkin laskun tai tuontiasiakirjan osalta seuraavat tiedot:

a)

tavaroiden luovuttajan tai palveluiden suorittajan nimi ja täydellinen osoite;

b)

tavaroiden luovuttajan tai palveluiden suorittajan arvonlisäverotunniste tai verorekisterinumero, jonka palautusjäsenvaltio on myöntänyt direktiivin [2006/112] 239 ja 240 artiklan säännösten mukaisesti, ei kuitenkaan tuonnin ollessa kyseessä;

c)

palautusjäsenvaltion etuliite direktiivin [2006/112] 215 artiklan mukaisesti, ei kuitenkaan tuonnin ollessa kyseessä;

d)

laskun tai tuontiasiakirjan päivämäärä ja numero;

e)

veron peruste ja arvonlisäveron määrä ilmaistuna palautusjäsenvaltion valuutassa;

f)

5 artiklan ja 6 artiklan toisen kohdan mukaisesti lasketun vähennettävän arvonlisäveron määrä ilmaistuna palautusjäsenvaltion valuutassa;

g)

soveltuville tapauksille 6 artiklan mukaisesti laskettu vähennettävä osuus prosenttiosuutena ilmaistuna;

h)

hankittujen tavaroiden ja palveluiden laatu, joka merkitään 9 artiklan mukaisin koodein.”

13

Kyseisen direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta 20 artiklan nojalla tehtyjä tietopyyntöjä palautusjäsenvaltio voi vaatia hakijaa toimittamaan sähköisesti palautushakemuksen mukana jäljennöksen laskusta tai tuontiasiakirjasta, jos veron peruste laskussa tai tuontiasiakirjassa on vähintään 1000 euroa taikka vastaava määrä kansallisessa valuutassa. Jos lasku koskee polttoainetta, tämä alaraja on 250 euroa tai vastaava määrä kansallisessa valuutassa.”

14

Mainitun direktiivin 15 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Palautushakemus on tehtävä sijoittautumisjäsenvaltiolle viimeistään palautusajanjaksoa seuraavan kalenterivuoden syyskuun 30 päivänä. Palautushakemus katsotaan tehdyksi ainoastaan, jos hakija on antanut kaikki 8, 9 ja 11 artiklan nojalla vaaditut tiedot.

2. Sijoittautumisjäsenvaltion on toimitettava hakijalle viipymättä sähköinen vastaanottotodistus.”

15

Saman direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos palautusjäsenvaltio katsoo, ettei sillä ole kaikkia asiaankuuluvia tietoja päätöksen tekemiseksi koko palautushakemuksesta tai sen osasta, se voi pyytää sähköisesti lisätietoja erityisesti hakijalta tai sijoittautumisjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun neljän kuukauden määräajan kuluessa. Jos lisätietoja vaaditaan muulta henkilöltä kuin hakijalta tai jonkin jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta, pyyntö tehdään sähköisesti vain, jos sähköinen menettely on pyynnön vastaanottajalle mahdollista.

Palautusjäsenvaltio voi tarvittaessa pyytää täydentäviä lisätietoja.

Jos palautusjäsenvaltiolla on perusteltuja epäilyjä tietyn vaatimuksen pätevyyden tai oikeellisuuden osalta, tämän kohdan mukaisesti pyydettyihin tietoihin voi kuulua myös asiaankuuluvan laskun tai tuontiasiakirjan alkuperäiskappaleen tai jäljennöksen toimittaminen. Edellä 10 artiklassa mainittuja alarajoja ei tässä tapauksessa sovelleta.

2. Palautusjäsenvaltiolle on toimitettava 1 kohdan nojalla pyydetty tiedot yhden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona pyynnön vastaanottaja vastaanotti kyseisen pyynnön.”

Saksan oikeus

16

Liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan verovuoden eli vuoden 2012 osalta, 61 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Muualle [unioniin] sijoittautuneen elinkeinonharjoittajan on verotietojen siirtämisestä annetun asetuksen mukaisesti toimitettava liittovaltion keskusverovirastolle elinkeinonharjoittajan sijoittautumisjäsenvaltiossa perustetun sähköisen portaalin kautta sähköinen palautushakemus, jossa on viranomaisen edellyttämät tiedot.”

17

Kyseisen pykälän 2 momentissa säädetään, että ”palautushakemus on tehtävä yhdeksän kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana oikeus palautukseen on syntynyt”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

18

Y, joka on Itävaltaan sijoittautunut yhtiö, jätti sijoittautumisjäsenvaltiossaan käyttöön otetun sähköisen portaalin kautta 29.10.2012 Bundeszentralamt für Steuernille arvonlisäveron palautushakemuksen vuoden 2012 heinä-, elo- ja syyskuulta.

19

Y:n täyttämässä hakemuslomakkeessa laskun numeroiksi merkityt numerot eivät olleet kyseessä olevien palvelujen tai tavaroiden osalta laskun juoksevia numeroita vaan muita laskuun viittaavia numeroita.

20

Bundeszentralamt für Steuern hylkäsi 25.1.2013 tekemällään päätöksellä edellisessä kohdassa mainittuihin laskuihin liittyvät palautushakemukset.

21

Y haki 8.2.2013 kyseisen päätöksen oikaisemista.

22

Bundeszentralamt für Steuern hylkäsi oikaisuvaatimuksen 7.1.2014 tekemällään päätöksellä.

23

Bundeszentralamt für Steuern perusteli hylkäämispäätöstään sillä, että Y ei ollut jättänyt laissa asetettujen vaatimusten mukaista palautushakemusta säädetyssä määräajassa eli 30.9.2013 mennessä. Bundeszentralamt für Steuern totesi tältä osin, että se oli ennen määräajan umpeutumista huomauttanut Y:lle kolme kertaa, että hakemukseen merkityt laskun numerot eivät täyttäneet laissa asetettuja vaatimuksia.

24

Hylkäämispäätös saatettiin Finanzgericht Kölnin (Kölnin verotuomioistuin, Saksa) käsiteltäväksi, joka hyväksyi Y:n vaatimuksen 14.9.2016 antamallaan tuomiolla yhtäältä sillä perusteella, että laskujen juoksevan numeron ohella laskussa mainitun viitenumeron ilmoittaminen palautushakemuksessa täyttää hakemukselle asetetut muodolliset vaatimukset, ja toisaalta sillä perusteella, että laskun numeron puuttuminen ei johda arvonnäköveron palautushakemuksen pätemättömyyteen, koska kyseistä hakemusta ei voida pitää "sisällyksettömänä".

25

Bundeszentralamt für Steuern saattoi asian Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) käsiteltäväksi väittäen, että Finanzgericht Köln oli soveltanut virheellisesti direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohtaa.

26

Bundesfinanzhof pohtii ensiksi sitä, voidaanko direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdassa tarkoitettua ilmaisua "laskun numero" tulkita siten, että se kattaa myös laskun viitenumeron laskun numeroa täydentävänä yksilöintikriteerinä.

27

Bundesfinanzhof toteaa tältä osin, että arvonnäköverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdassa tarkoitettua ilmaisua "laskun numero" tulkitaan siten, että palautushakemuksen yhteydessä riittää, että hakemuksessa esitetään muu selkeä yksilöintikriteeri.

Sama koskee Bundesfinanzhofin mukaan suhteellisuusperiaatetta. Sen mukaan ”direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohtaa – – noudatetaan myös, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, silloin, kun hakemuksessa ilmoitetaan viitenumero, koska sen avulla [Bundeszentralamt für Steuern] voi selkeästi tunnistaa kyseessä olevan laskun käsitellessään arvonlisäveron palautushakemusta”.

Mainittu tuomioistuin toteaa, että – kuten unionin tuomioistuinkin on jo todennut – arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää kuitenkin sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten täyttämistä, mikä merkitsee sitä, että palautuksen saamisen kannalta ratkaisevan seikan olisi oltava direktiivin 2006/112 226 artiklan 2 alakohdassa tarkoitetun juoksevan numeron antaminen. Mainittu tuomioistuin lisää, että juoksevan numeron ilmoittaminen ei kuitenkaan ole tarpeen sen tavoitteen, joka koskee laskun tunnistamista selkeästi, saavuttamiseksi, vaikka sen ilmoittaminen soveltuukin tähän ja on kyseisen tavoitteen mukaista.

Siltä varalta, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi, Bundesfinanzhof pohtii, täyttääkö palautushakemus muodolliset vaatimukset ja onko se tehty määräajassa, kun hakemuksessa viitataan juoksevien numeroiden sijaan hakijan ilmoittamiin laskun numeroihin.

Bundesfinanzhof katsoo tältä osin, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautushakemuksen pätevyyden edellytyksenä ei ole hakemuksen sisällön oikeellisuus vaan se, että se täyttää kaikki muodolliset vaatimukset. Tämä merkitsee sitä, että palautushakemus, jossa viitataan hakijan ilmoittamaan laskun numeroon, on virheellinen mutta ei kuitenkaan puutteellinen.

Bundesfinanzhof pohtii lopuksi, onko huomioon otettava se, että virhe johtuu osittain Bundeszentralamt für Steuernista, jonka hakemuslomakkeissa arvonlisäveron palautusta varten viitataan yleisluonteisesti ”tositteen numeroon” eikä ”laskun numeroon”.

Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Onko [direktiivin 2008/9] 8 artiklan 2 kohdan d alakohtaa, jonka mukaan palautushakemuksessa on annettava kunkin palautusjäsenvaltion ja kunkin laskun osalta muun muassa laskun numero, tulkittava siten, että myös laskun viitenumeron antaminen hakemuksessa riittää, kun se on ilmoitettu laskussa laskun numeroa täydentävänä yksilöintikriteerinä?

2)

Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi: onko palautushakemus, jossa on ilmoitettu laskun numeron sijasta laskun viitenumero, muodollisesti täydellinen ja onko se tehty määräajassa

[direktiivin 2008/9] 15 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetulla tavalla?

3)

Onko toiseen kysymykseen annettavassa vastauksessa otettava huomioon, että palautusjäsenvaltioon sijoittautumaton verovelvollinen voi järkevästi toimivan hakijan näkökulmasta katsottuna ja sijoittautumisjäsenvaltion perustaman sähköisen portaalin ja palautusjäsenvaltion laatiman lomakkeen sisällön perusteella odottaa, että hakemuksen voidaan katsoa olevan asianmukainen ja ainakin muodollisesti täydellinen ja määräajassa tehty, jos laskun numeron sijasta on annettu muu tunnistetieto, jolla hakemuksen kohteena oleva lasku voidaan yksilöidä?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

34

Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo lähinnä, onko direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohtaa ja 15 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kun arvonlisäveron palautushakemuksessa ei ole laskun juoksevaa numeroa mutta siinä on toinen numero, jonka avulla lasku ja siten myös kyseessä oleva tavara tai palvelu voidaan yksilöidä, palautusjäsenvaltion veroviranomaisen on katsottava hakemus tehdyksi direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ja käsiteltävä se.

35

Aluksi on muistutettava, että direktiivin 2006/112 170 ja 171 artiklassa sekä direktiivin 2008/9 3 ja 5 artiklassa säännellään arvonlisäveron palauttamista koskevan oikeuden aineellisia edellytyksiä (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 76 kohta).

36

Tältä osin unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt, että jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen direktiivissä 2008/9 säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa direktiivillä 2006/112 verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 78 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37

Direktiivin 2006/112 171 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "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". Direktiivissä 2008/9 puolestaan viitataan useaan otteeseen direktiiviin 2006/112 palautusoikeuden sisällön täsmentämiseksi.

38

Direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan toisen virkkeen mukaan palautushakemus katsotaan tehdyksi ainoastaan, jos hakija on antanut kaikki kyseisen direktiivin 8, 9 ja 11 artiklan nojalla vaaditut tiedot.

39

Tältä osin on todettava, että direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdasta ilmenee, että käyttäessään ilmaisua ”laskun numero” unionin lainsäätäjä viittaa yhteen ainoaan eikä mihinkään muuhun numeroon.

40

Tässä yhteydessä on todettava, että koska direktiivin 2006/112 ja direktiivin 2008/9 välillä on vahva yhteys, arvonlisäverojärjestelmän tärkeälle käsitteelle ei voida antaa eri merkitystä sen mukaan, kummassa direktiivissä se sijaitsee.

41

Direktiivin 2006/112 226 artiklan 2 alakohdan mukaan ”juokseva numero, jolla lasku voidaan yksilöidä” kuuluu tietoihin, jotka ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia toimitettavissa laskuissa.

42

Tästä seuraa, että direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdassa tarkoitetulla laskun numerolla viitataan siihen juoksevaan numeroon, jolla lasku yksilöidään ainutkertaisesti.

43

Se, että palautushakemuksessa ei mainita tällaista laskun numeroa, ei voi kuitenkaan johtaa hakemuksen hylkäämiseen, jos tällainen hylkääminen loukkaisi verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta.

44

Vaikka laskun juoksevan numeron käyttäminen on arvonlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan kannalta tärkeää, tämä vaatimus on silti vain muodollinen edellytys, jonka on neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukaisesti tietyissä olosuhteissa väistyttävä ja etusija on annettava palautusoikeuden aineellisten edellytysten soveltamiselle (ks. analogisesti tuomio 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, 41 ja 42 kohta).

45

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeuden tavoin oikeus palautukseen on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän – jolla pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta – perusperiaate. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46

Vähennysoikeus ja näin ollen oikeus veron palautukseen kuuluu erottamattomasti

arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Kyseistä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 79 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47

Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 80 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48

Tilanne voi kuitenkin olla toisin, jos tällaisten muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 81 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49

On muistutettava, että direktiivin 2008/9 20 artiklassa säädetään, että siinä tapauksessa, että palautusjäsenvaltio katsoo, ettei sillä ole kaikkia asiaankuuluvia tietoja päätöksen tekemiseksi koko palautushakemuksesta tai sen osasta, se voi pyytää erityisesti verovelvolliselta tai sijoittautumisjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta lisätietoja, jotka on toimitettava yhden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona pyynnön vastaanottaja vastaanotti kyseisen pyynnön.

50

Tämä säännös menettäisi suurelta osin tehokkaan vaikutuksensa, jos jäsenvaltio voisi välittömästi evätä haetun palautuksen siitä huolimatta, että hakemus sisältää numeron, jonka avulla lasku voidaan yksilöidä.

51

Tässä tapauksessa neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate edellyttävät, että palautusjäsenvaltion veroviranomainen katsoo hakemuksen tehdyksi direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ja käyttää kyseisen direktiivin 20 artiklan 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta pyytää lisätietoja, mikä voi sisältää pyynnön toimittaa laskun juokseva numero (ks. vastaavasti tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 88 kohta).

52

Jos jäsenvaltio on sen sijaan Saksan liittotasavallan tavoin, kuten 18.11.2020 annetusta tuomiosta komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut) (C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 74 kohta) ilmenee, käyttänyt direktiivin 2008/9 10 artiklassa säädettyä mahdollisuutta siten, että se on vaatinut hakijaa toimittamaan palautushakemuksen mukana jäljennöksen laskusta, ja tämä jäljennös laskusta on veroviranomaisen käytettävissä, kyseisen viranomaisen on käsiteltävä hakemus vaatimatta lisätietoja mainitun laskun juoksevasta numerosta.

53

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on näet niin, että jos veroviranomaisella on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, se ei voi asettaa lisäedellytyksiä, joiden seurauksena voi olla, ettei oikeutta arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen voida käyttää (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 82 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54

Näin olisi muun muassa silloin, jos veroviranomaisella olisi direktiivin 2008/9 nojalla jo halussaan kyseessä olevan laskun alkuperäiskappale tai jäljennös.

55

Ensinnäkin jäsenvaltiot voivat direktiivin 10 artiklan nojalla vaatia jokaista hakijaa toimittamaan palautushakemuksen mukana jäljennöksen laskusta, jos veron peruste laskussa on vähintään 1000 euroa taikka vastaava määrä kansallisessa valuutassa, ja jos lasku koskee polttoainetta, tämä alaraja on 250 euroa tai vastaava määrä kansallisessa valuutassa.

56

Toiseksi mainitun direktiivin 20 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa säädetään, että jos palautusjäsenvaltiolla on perusteltuja epäilyjä tietyn vaatimuksen pätevyyden tai oikeellisuuden osalta, se voi pyytää vaatimuksen perustana olevan laskun alkuperäiskappaleen tai jäljennöksen ottamatta huomioon edellä mainitussa 10 artiklassa tarkoitettuja alarajoja.

57

Lukuun ottamatta tilanteita, joissa laskun alkuperäiskappale tai jäljennös on jo veroviranomaisen käytettävissä, tämä voi pyytää hakijaa toimittamaan kyseisen laskun juoksevan numeron, ja jos tätä pyyntöä ei noudateta kyseisen direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetystä yhden kuukauden määräajassa, kyseisellä veroviranomaisella on oikeus hylätä arvonlisäveron palautushakemus.

58

Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohtaa ja 15 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun arvonlisäveron palautushakemuksessa ei ole laskun juoksevaa numeroa mutta siinä on toinen numero, jonka avulla lasku ja siten myös kyseessä oleva tavara tai palvelu voidaan yksilöidä, palautusjäsenvaltion veroviranomaisen on katsottava hakemus tehdyksi direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ja käsiteltävä se. Lukuun ottamatta tilannetta, jossa kyseisellä viranomaisella on jo hallussaan laskun alkuperäiskappale tai sen jäljennös, se voi tämän hakemuksen käsittelyn yhteydessä pyytää hakijaa toimittamaan kyseisen juoksevan numeron, jolla lasku yksilöidään ainutkertaisesti, ja jos tätä pyyntöä ei noudateta kyseisen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetystä yhden kuukauden määräajassa, sillä on oikeus hylätä palautushakemus.

59

Tässä yhteydessä ei ole tarpeen tutkia seikkoja, jotka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee kolmannessa kysymyksessään.

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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

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, sellaisena kuin se on muutettuna 14.10.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/66/EU, 8 artiklan 2 kohdan d alakohdtaa ja 15 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun arvonlisäveron palautushakemuksessa ei ole laskun juoksevaa numeroa mutta siinä on toinen numero, jonka avulla lasku ja siten myös kyseessä oleva tavara tai palvelu voidaan yksilöidä, palautusjäsenvaltion veroviranomaisen on katsottava hakemus tehdyksi direktiivin 2008/9, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/66, 15 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ja käsiteltävä se. Lukuun ottamatta tilannetta, jossa kyseisellä viranomaisella on jo hallussaan laskun alkuperäiskappale tai sen jäljennös, se voi tämän hakemuksen käsittelyn yhteydessä pyytää hakijaa toimittamaan juoksevan numeron, jolla lasku yksilöidään ainutkertaisesti, ja jos tätä pyyntöä ei noudateta kyseisen direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/66, 20 artiklan 2 kohdassa säädetystä yhden kuukauden määräajassa, sillä on oikeus hylätä palautushakemus.

Allekirjoitukset

(*1) Oikeudenkäyntikieli: saksa.