

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

21 päivänä lokakuuta 2021 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 167–171 artikla ja 178 artiklan a alakohta – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Arvonlisäveron palauttaminen verovelvollisille, jotka ovat sijoittautuneet muuhun jäsenvaltioon kuin palautusjäsenvaltioon – Laskun hallussapito – Direktiivi 2008/9/EY – Palautushakemuksen hylkääminen – Tavarantoimittajan ”mitätöi” laskun – Uuden laskun antaminen – Uusi palautushakemus – Hylkääminen

Asiassa C-80/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunalul Bucureşti (Bukarestin alioikeus, Romania) on esittänyt 19.12.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 12.2.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Wilo Salmson France SAS

vastaa

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București ja

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit C. Lycourgos ja I. Jarukaitis (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Wilo Salmson France SAS, edustajanaan C. Apostu, avocat,
- Romanian hallitus, asiamiehinään E. Gane ja R. I. Hădeanu,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armentia ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.4.2021 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), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 167 artiklan ja 178 artiklan ja 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) 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Wilo Salmson France SAS (jäljempänä Wilo Salmson) ja toisaalta Agen²ia Na³ional⁴ de Administrare Fiscal⁵ – Direc⁶ia General⁷ Regional⁸ a Finan⁹elor Publice Bucure¹⁰ti (kansallinen verohallinto – Bukarestin alueellinen veroasioiden pääosasto, Romania) ja Agen¹¹ia Na¹²ional¹³ de Administrare Fiscal¹⁴ – Direc¹⁵ia General¹⁶ Regional¹⁷ a Finan¹⁸elor Publice Bucure¹⁹ti – Administra²⁰ia fiscal²¹ pentru Contribuabili Nereziden²²i (kansallinen verohallinto – Bukarestin alueellinen veroasioiden pääosasto – ulkomailla asuvien verovelvollisten yksikkö, Romania) (jäljempänä yhdessä veroviranomaiset) ja joka koskee päätöstä hylätä kyseisen yhtiön vuonna 2015 esittämä arvonlisäveron palautushakemus, joka liittyy vuonna 2012 suoritettuihin tavaroiden hankintoihin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 62 artiklan määritelmän mukaan ”verotettavalla tapahtumalla” tarkoitetaan ”tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät”, ja ”verosaatavan syntymisellä” tarkoitetaan ”veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä”.

4 Tämän direktiivin 63 artiklassa täsmennetään, että ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan”.

5 Kyseisen direktiivin 167 artiklassa säädetään, että ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

6 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

— —”

7 Arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

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

— —”

8 Kyseisen direktiivin 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, jos tavaroita ja palveluja käytetään seuraaviin liiketoimiin:

a) 169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin

— —”

9 Edellä mainitun direktiivin 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”.

10 Saman direktiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa — —”

11 Direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdassa säädettiin ennen sen muuttamista direktiivillä 2010/45 seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

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

12 Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäisessä alakohdassa 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.”

13 Kyseisen direktiivin X osasto, jonka otsikko on ”Vähennykset”, sisältää 5 luvun, joka koskee vähennysten oikaisemista. Direktiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetään siitä seuraavaa:

”Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määrätymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.”

14 Arvonlisäverodirektiivin samassa luvussa olevassa 186 artiklassa säädetään, että

”jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt”.

15 Arvonlisäverodirektiivin XI osaston, joka koskee verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, velvollisuuksia, 3 luvussa, jonka otsikko on ”Laskutus”, olevassa 218 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa jäsenvaltioiden on hyväksyttävä laskuksi kaikki paperimuodossa tai sähköisessä muodossa olevat tositteet tai ilmoitukset, jotka täyttävät tässä luvussa asetetut vaatimukset.”

16 Kyseisen direktiivin 219 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Laskuina pidetään myös kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun.”

Direktiivi 2008/9

17 Direktiivin 2008/9 1 artiklassa säädetään, että kyseisessä direktiivissä ”vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt [arvonlisäverodirektiivin] 170 artiklassa säädetyille arvonlisäveron palautukselle [direktiivin 2008/9] 3 artiklan edellytykset täyttävälle palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille”.

18 Mainitun direktiivin 2 artikla sisältää seuraavat määritelmät:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

— —

3) ’palautusajanjaksolla’ palautushakemuksen kattamaa 16 artiklan mukaista ajanjaksoa;

— —

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

19 Kyseisen direktiivin 3 artiklassa säädetään, että direktiiviä sovelletaan palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomaan verovelvolliseen, joka täyttää kyseisessä artiklassa luetellut edellytykset.

20 Saman 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 –
–, siltä osin kuin tavaroita tai palveluita käytetään seuraavien liiketoimien suorittamiseen:

a) [arvonlisäverodirektiivin] 169 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitettut liiketoimet;

— —

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

21 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:

--

d) laskun tai tuontiasiakirjan päivämäärä ja numero;

--"

22 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 1 000 euroa taikka vastaava määrä kansallisessa valuutassa. Jos lasku koskee polttoainetta, tämä alaraja on 250 euroa tai vastaava määrä kansallisessa valuutassa."

23 Mainitun direktiivin 13 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos vähennettävää osuutta tarkistetaan [arvonlisäverodirektiivin] 175 artiklan nojalla palautushakemuksen jättämisen jälkeen, hakijan on oikaistava haettu tai jo palautettu määrä."

24 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Palautushakemuksen on kohdistuttava

a) tavaroiden tai palveluiden ostoon, joka on laskutettu palautusajanjakson aikana, edellyttäen että verosaatava syntyi ennen laskutusta tai laskutushetkellä, tai jonka osalta verosaatava syntyi palautusajanjakson aikana, edellyttäen että ostosta laskutettiin ennen verosaatavan syntymistä --

25 Direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"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."

26 Direktiivin 2008/9 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jos palautusjäsenvaltio katsoo, ettei sillä ole kaikkia asiaankuuluvia tietoja päätöksen tekemiseksi koko palautushakemuksesta tai sen osasta, se voi pyytää -- lisätietoja erityisesti hakijalta tai sijoittautumisjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta --

Palautusjäsenvaltio voi tarvittaessa pyytää täydentäviä lisätietoja.

--

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

27 Mainitun direktiivin 23 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos palautushakemus hylätään kokonaisuudessaan tai osittain, palautusjäsenvaltion on ilmoitettava hylkäämisen syyt hakijalle yhdessä päätöksen kanssa.

2. Hakija voi hakea muutosta palautushakemuksen hylkäävään päätökseen palautusjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta samoin muotoa ja määräaikoja koskevin edellytyksin, joita sovelletaan kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden henkilöiden palautushakemuksia koskeviin muutoksenhakuihin.

— —”

Romanian oikeus

28 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä verokoodeksi), 145 §:n 2 momentissa säädettiin seuraavaa:

”(2) Verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin liittyvä arvonlisävero, jos niitä käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

a) verolliset liiketoimet

b) sellaisesta liiketoiminnasta, jossa luovutus- tai suorituspaikan katsotaan sijaitsevan ulkomailla, seuraaviin liiketoimiin siinä tapauksessa, että vero olisi vähennyskelpoinen, jos liiketoimet olisi suoritettu Romaniassa;

— —”

29 Verokoodeksin 146 §:n 1 momentin a kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) verovelvollisella on oltava hallussaan toisen verovelvollisen sille luovuttamista tai myöhemmin luovutettaviksi tulevista tavaroista tai toisen verovelvollisen sille suorittamista tai myöhemmin suoritettaviksi tulevista palveluista maksettavasta tai maksetusta verosta 155 §:n säännösten mukaisesti annettu lasku — —”

30 Verokoodeksin 1472 §:n 1 momentin a kohdassa täsmennetään, että ”verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut Romaniaan vaan toiseen jäsenvaltioon ja jota ei ole rekisteröity ja joka ei ole velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa, voi saada palautetuksi [arvonlisäveron], joka on suoritettu maahantuonnista Romaniaan ja Romaniassa suoritetuista tavaroiden tai palvelujen hankinnoista.”

31 Hallituksen asetuksessa nro 44/2004 (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004) (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 112, 6.2.2004) on hyväksytty verokoodeksin täytäntöönpanosäännöt, jotka ovat kyseisen asetuksen liitteenä. Näiden sääntöjen siinä versiossa, jota sovelletaan pääasiassa (jäljempänä täytäntöönpanosäännöt), 49 kohdassa viitataan verokoodeksin 1472 §:ään, joka oli tuohon aikaan voimassa. Kyseisen 49 kohdan 1 alakohdassa todetaan seuraavaa:

”Verokoodeksin 1472 §:n 1 momentin a kohdan nojalla verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut Romaniaan vaan toiseen jäsenvaltioon, voi saada palautetuksi arvonlisäveron, joka on suoritettu maahantuonnista Romaniaan ja Romaniassa suoritetuista tavaroiden tai palvelujen hankinnoista”.

32 Edellä mainitun 49 kohdan 15 alakohdan a alakohdassa säädetään, että palautushakemus

koskee ”palautusajanjaksolla laskutettuja tavaroiden tai palvelujen ostoja, jotka on maksettu ennen palautushakemuksen jättämispäivää” ja että ”laskut, joita ei ole maksettu palautushakemuksen jättämispäivään mennessä, sisältyvät niiden ajanjaksojen, joiden kuluessa ne maksetaan, palautushakemuksiin”.

33 Täytäntöönpanosääntöjen 49 kohdan 16 alakohdan mukaan ”15 alakohdassa mainittujen toimenpiteiden lisäksi palautushakemus voi koskea niin ikään laskuja tai tuontiasiakirjoja, joista ei ole tehty aikaisempia palautushakemuksia ja jotka koskevat kyseisen kalenterivuoden kuluessa tehtyjä liiketoimia”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

34 Pompes Salmson SAS, jonka liiketoiminnan kotipaikka on Ranskassa, osti vuonna 2012 ZES Zollner Electronic SRL:ltä (jäljempänä Zollner), joka on sijoittautunut Romaniaan ja on rekisteröity siellä arvonlisäverovelvolliseksi, tuotantolaitteita. Koska Pompes Salmson oli asettanut nämä laitteet Zollnerin käyttöön sitä varten, että tämä voisi käyttää niitä sellaisten tavaroiden valmistamiseen, jotka oli määrä luovuttaa sille myöhemmin, tuotantovälineet eivät poistuneet Romanian alueelta.

35 Samana vuonna Zollner antoi näistä ostoista laskut, joihin sisältyi arvonlisävero. Pompes Salmson haki näiden laskujen perusteella ajanjaksolta 1.1.–31.12.2012 Romaniassa maksetun arvonlisäveron palautusta direktiivin 2008/9 ja verokoodeksin 1472 §:n 1 momentin a kohdan, luettuna yhdessä täytäntöönpanosääntöjen 49 kohdan kanssa, mukaisesti. Hakemus hylättiin 14.1.2014 tehdyllä päätöksellä ”hakemukseen liitettyihin asiakirjoihin ja siihen liitettyjen laskujen sääntöjenvastaisuuteen liittyvistä syistä” (jäljempänä 14.1.2014 tehty päätös). Zollner mitätöi tämän jälkeen alkuperäiset, vuonna 2012 annetut laskut. Se laati vuonna 2015 uudet laskut samoista ostoista.

36 Pompes Salmson sulautui vuonna 2014 Wilo France SAS ?nimiseen yhtiöön. Sulautumisen tuloksena syntynyt uusi Wilo Salmson France ?niminen kokonaisuus, joka oli ottanut itselleen kaikki Pompes Salmsonin oikeudet ja velvollisuudet, teki vuonna 2015 Zollnerin antamien uusien laskujen perusteella uuden arvonlisäveron palautushakemuksen Romaniassa kyseisten laitteiden oston yhteydessä maksetusta arvonlisäverosta; hakemus kattoi ajanjakson 1.8.2015–31.10.2015. Romanian viranomaiset hylkäsivät hakemuksen 12.5.2016 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, että Wilo Salmson ei ollut noudattanut täytäntöönpanosääntöjen 49 kohdan 16 alakohtaa ja oli jo hakenut näissä laskuissa osoitetun arvonlisäveron palautusta.

37 Wilo Salmson teki kyseisestä päätöksestä oikaisuvaatimuksen Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?ille (kansallinen verohallinto – Bukarestin alueellinen veroasioiden pääosasto – ulkomailla asuvien verovelvollisten yksikkö, Romania). Oikaisuvaatimus hylättiin 2.9.2016 tehdyllä päätöksellä sillä perusteella, että arvonlisäveroa, jonka palauttamista haettiin, oli haettu aikaisemmalla palautushakemuksella ja että liiketoimet, joiden osalta palauttamista haettiin, eivät liittyneet vuoteen 2015 vaan vuoteen 2012.

38 Kyseinen yhtiö nosti tämän jälkeen Tribunalul Bucure?tissa (Bukarestin alioikeus, Romania), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim, kanteen, jossa se vaati tuomioistuinta kumoamaan edellä mainitun 2.9.2016 tehdyn päätöksen sekä 12.5.2016 tehdyn päätöksen, jossa oli hylätty ajanjaksolta 1.8.2015–31.10.2015 palautettavaksi haettua 449 538,38 Romanian leun (RON) (noin 91 310 euroa) suuruista arvonlisäveromäärää koskeva palautushakemus.

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen on ratkaistava, onko vuonna 2015 mahdollista saada palautetuksi vuonna 2012 suoritetuista sellaisista ostoista maksettu

arvonlisävero, joista oli vasta 2015 laadittu pätevät laskut verotusta varten. Se katsoo, että Wilo Salmsonin tilanne on epätyypillinen direktiivissä 2008/9 tarkoitettuihin tai unionin tuomioistuimen jo tutkimiin tilanteisiin nähden sen takia, että Zollnerin vuonna 2012 laatimat laskut oli mitätöity, laskuissa oli Romanian veroviranomaisten toteamia säännönvastaisuuksia, samoista ostoista oli laadittu pätevät laskut vasta vuonna 2015, Wilo Salmson oli käyttänyt oikeuttaan arvonlisäveron palautukseen vuonna 2015 jätetyllä palautushakemuksella, joka käsitti vuonna 2015 laaditut laskut, ja kyseinen yhtiö ei ollut saanut hakemaansa arvonlisäveron palautusta kyseiseen ajankohtaan mennessä.

40 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan arvonlisäverodirektiivillä ei säännellä vähennysoikeuden käyttämiselle asetettua määräaikaa ja näin ollen on selvennettävä, voidaanko ajankohta, josta lähtien tämä määräaika alkaa kulua, määrittää yksinomaan kyseessä olevien tavaroiden luovutusajankohdan perusteella ja sivuuttaa kaikki muut merkitykselliset seikat. Kun otetaan huomioon kyseisen direktiivin 167 ja 178 artikla sekä se, että laskun laatiminen ei kuulu tämän oikeuden haltijan vaikutuspiiriin, on tarpeen, että unionin tuomioistuin täsmentää, voiko arvonlisäveron palautushakemus – kun otetaan huomioon direktiivin 2008/9 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäinen vaihtoehto – koskea sellaisten tavaroiden tai palvelujen ostoja, jotka on laskutettu palautusajanjakson aikana, riippumatta siitä, syntyikö niihin liittyvä arvonlisäverosaatava kyseisen ajanjakson aikana vai aikaisemmin.

41 Se toteaa kahdesta ensimmäisestä kysymyksestään, että Romanian veroviranomaiset eivät ole tehneet eroa menettelyllisen näkökulman eli laskujen antamisajankohdan ja aineellisen näkökulman, eli arvonlisäverosaatavan syntymisajankohdan välillä, vaikka näillä kahdella ajankohdalla on oltava eri verotukselliset vaikutukset ja kun vähennysoikeutta ei voida käyttää, jos laskua ei ole laadittu laissa säädettyjen vaatimusten mukaisesti. Vaikka onkin tarpeen, että arvonlisäverosaatava syntyy ennen laskun laatimista tai laskutushetkellä, palautushakemuksen esittämisen kannalta merkityksellisenä ajankohtana on kuitenkin oltava laskun laatimisajankohta.

42 Kolmannesta ja neljännestä kysymyksestä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Romanian veroviranomaiset katsoivat, että vuonna 2015 toimitetut laskut vuonna 2012 suoritetuista ostoista eivät voineet olla vuotta 2015 koskevan palautusvaatimuksen kohteena siksi, että niistä oli olemassa aikaisemmat laskut. Zollner kuitenkin mitätöi yksipuolisesti nämä laskut, mikä vaikuttaa kumoamisen tavoin, eikä vähennysoikeuden haltijalla ole käytettävissä laillista keinoa, jolla se voisi velvoittaa tavarantoimittajan toimittamaan uuden laskun.

43 Kun lisäksi otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 169 ja 178 artikla, direktiivin 2008/9 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäinen vaihtoehto ja palautusoikeuden käyttämiseen vaadittava pätevän laskun hallussapito, arvonlisäveron palautushakemuksen on perustuttava yksinomaan ”palautusajanjakson aikana” laadittuihin laskuihin, koska ainoana asetettuna edellytyksenä on, että arvonlisäverosaatava on syntynyt ennen laskutusta tai samanaikaisesti sen kanssa.

44 Koska Zollner oli näin ollen perunut vuonna 2012 laaditut laskut, ostot saatettiin todistaa ainoastaan vuonna 2015 laadituilla uusilla laskuilla ja ainoastaan nämä laskut voitiin esittää pääasiassa kyseessä olevan palautushakemuksen tueksi. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ainoastaan näiden uusien laskujen on näin ollen oltava ”menettelyn kiinne kohta”, jonka avulla palautushakemus voidaan esittää direktiivin 2008/9 mukaisesti.

45 Tribunalul București on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 167 artiklaa, luettuna yhdessä sen 178 artiklan kanssa, tulkittava siten, että vähennysoikeuden syntymishetken ja vähennysoikeuden käyttämishetken

välillä on ero arvonlisäverojärjestelmän toiminnan kannalta?

Tätä varten on välttämätöntä selventää, voidaanko arvonlisäveron vähennysoikeutta käyttää ilman tavaran ostoista toimitettua (pätevää) laskua, joka on laadittu verotusta varten.

2) Kun edellä mainittuja säännöksiä tulkitaan yhdessä direktiivin 2008/9 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen [vaihtoehdon] kanssa, mikä on se 'menettelyn kiinne kohta', jonka mukaan arvonlisäveron palautusoikeuden käytön sääntöjen mukaisuutta arvioidaan?

Tätä varten on välttämätöntä selventää, onko mahdollista hakea palautusta arvonlisäverosta, jonka osalta verosaatava on syntynyt ennen 'palautusajanjaksoa' mutta joka on laskutettu palautusajanjakson aikana.

3) Kun edellä mainittuja direktiivin 2008/9 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen [vaihtoehdon] säännöksiä tulkitaan yhdessä [arvonlisäverodirektiivin] 167 ja 178 artiklan kanssa, miten ennen 'palautusajanjaksoa' tehtyjä tavaran ostoja koskevien laskujen mitätöinti ja uusien laskujen toimittaminen vaikuttavat kyseisiä ostoja koskevan arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämiseen?

Tätä varten on välttämätöntä selventää, onko silloin, kun tavaran luovuttaja mitätöi tavaran ostoista alun perin toimitetut laskut ja toimittaa myöhemmin uudet laskut, tavaran saajan oikeutta hakea arvonlisäveron palautusta näistä ostoista käytettävä uusien laskujen ajankohtien mukaisesti sellaisessa tilanteessa, jossa alkuperäisten laskujen kumoaminen ja uusien laskujen toimittaminen eivät ole tavaran saajan vaikutuspiiriin kuuluvia asioita vaan ne ovat yksinomaan tavaran luovuttajan harkintavallassa.

4) Voidaanko kansallisessa lainsäädännössä asettaa direktiivin [2008/9] mukaisesti myönnettävän arvonlisäveron palautuksen edellytykseksi verosaatavan syntyminen silloin, kun asianmukainen lasku toimitettiin sen ajanjakson kuluessa, jona hakemus tehtiin?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

46 Romanian hallitus väittää, että esitetyt kysymykset on jätettävä tutkimatta. Yhtäältä ne perustuvat pääasian taustalla olevan asian tosiseikkojen virheelliseen ja epätäydelliseen esittämiseen, joten jos tosiseikat oikaistaisiin ja otettaisiin huomioon kokonaisuudessaan, kysymykset olisivat tarpeettomia tai merkityksettömiä pääasian ratkaisun kannalta. Toisaalta esityksessä ainoastaan toistetaan kyseisen oikeusriidan yhden asianosaisen näkemys, joten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole täyttänyt velvollisuuttaan selventää tosiseikkoja ennen asian saattamista unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi ja ilmoittaa syyt, joiden vuoksi se pohtii unionin oikeuden tulkintaa ja katsoo, että unionin tuomioistuimen vastaus on tarpeen siinä vireillä olevan asian ratkaisemiseksi.

47 Ensinnäkin on palautettava mieleen, että SEUT 267 artiklassa otetaan käyttöön unionin tuomioistuimen ja jäsenvaltioiden tuomioistuinten välinen välittömän yhteistyön menettely. Kyseisessä menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston määrittäminen ja arvioiminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan, ja sen tehtävänä on asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta, kun taas unionin tuomioistuimella on ainoastaan toimivalta lausua unionin oikeudellisen toimen tulkinnasta tai pätevyydestä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaaman tosiasiallisen ja

oikeudellisen tilanteen valossa (ks. vastaavasti tuomio 20.12.2017, Schweppes, C?291/16, EU:C:2017:990, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 20.4.2021, Repubblica, C?896/19, EU:C:2021:311, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Kun esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimella on näin ollen periaatteessa velvollisuus antaa ennakkoratkaisu (tuomio 16.6.2015, Gauweiler ym., C?62/14, EU:C:2015:400, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.7.2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C?709/20, EU:C:2021:602, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Koska unionin oikeutta koskevilla kysymyksillä oletetaan olevan merkitystä asian ratkaisemisen kannalta, unionin tuomioistuin voi kieltäytyä ratkaisemasta kansallisen tuomioistuimen esittämää ennakkoratkaisukysymystä ainoastaan silloin, kun on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden säännösten ja määräysten tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. vastaavasti tuomio 16.6.2015, Gauweiler ym., C?62/14, EU:C:2015:400, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.7.2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C?709/20, EU:C:2021:602, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Romanian hallituksen käsiteltävässä asiassa esittämät perusteet, joilla se haluaa osoittaa, että esitetyt kysymykset ovat pääasian ratkaisemisen kannalta hyödyttömiä, perustuvat sen kritiikkiin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tosiseikkojen arvioinnista, jota se pitää virheellisenä ja puutteellisenä. Unionin tuomioistuimen asiana ei kuitenkaan ole kyseenalaistaa tätä arviointia, joka kuuluu nyt käsiteltävässä asiassa kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Niinpä tällaiset väitteet eivät riitä kumoamaan edellisessä kohdassa mainittua merkityksellisyysolettaa (ks. analogisesti tuomio 16.6.2015, Gauweiler ym., C?62/14, EU:C:2015:400, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Toiseksi siltä osin kuin Romanian hallitus viittaa siihen, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät tosiseikat koostuvat toisen pääasian asianosaisen väitteiden toistamisesta, on todettava, että pelkästään tämä seikka – olettaen, että se pitäisi paikkansa – ei osoita, että näin menetellessään kyseinen tuomioistuin ei ole noudattanut velvollisuuttaan selostaa ennakkoratkaisupyyntöä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklan mukaisesti ne tosiseikat, joihin kysymykset perustuvat, tai ne syyt, joiden vuoksi se on ryhtynyt tarkastelemaan kysymystä esitetyissä kysymyksissä tarkoitettujen unionin oikeuden säännösten tulkinnasta tai joiden vuoksi se katsoo, että unionin tuomioistuimen antama vastaus on tarpeen siinä vireillä olevan asian ratkaisemiseksi.

52 Kuten tämän tuomion 39–44 kohdasta ilmenee, ennakkoratkaisupyyntö perusteella on päinvastoin mahdollista ymmärtää syyt, joiden vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii arvonlisäverodirektiivin ja direktiivin 2008/9 eri säännösten ulottuvuutta, ja siinä on riittävästi tietoja, jotta unionin tuomioistuin voi esittää sille ne unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka ovat tarpeen siinä vireillä olevan asian ratkaisemiseksi.

53 Tässä yhteydessä on myös muistutettava, ettei SEUT 267 artiklassa eikä missään muussakaan unionin oikeuden määräyksessä tai säännöksessä edellytetä tai kielletä sitä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muuttaa ennakkoratkaisupyyntöä yhteydessä tekemiään tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevia toteamuksia ennakkoratkaisumenettelyssä annettavan tuomion julistamisen jälkeen, kunhan kyseinen tuomioistuin antaa täyden vaikutuksen unionin tuomioistuimen omaksumalle unionin oikeuden tulkinnalle (ks. vastaavasti tuomio

5.7.2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, 28–30 kohta).

54 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että esitetyt kysymykset on otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

Alustavat huomautukset

55 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, jolla yksin on käytettävissään kaikki asian kannalta merkitykselliset tosiseikat ja kansalliseen oikeuteen liittyvät oikeudelliset seikat, pyytää unionin tuomioistuimelta tulkintaa direktiivin 2006/112 säännöksistä, sellaisina kuin ne ovat muutettuina direktiivillä 2010/45, jonka 2 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan mainittuja säännöksiä oli sovellettava 1.1.2013 alkaen.

56 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että pääasian taustalla olevat tavaroiden luovutukset suoritettiin vuoden 2012 kuluessa, että asiakirjat, joita pidettiin näihin luovutuksiin liittyvinä laskuina, laadittiin vuoden 2012 aikana, että niitä pidettiin tämän jälkeen 14.1.2014 tehdyssä päätöksessä sääntöjenvastaisina ja että ne mitätöitiin vuonna 2014 tai vuonna 2015 ja että lopulta uudet asiakirjat, joita pidettiin samoihin luovutuksiin liittyvinä laskuina, toimitettiin vuonna 2015.

57 Yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Toisaalta arvonlisäverodirektiivissä säädetty vähennysoikeus, jota oikeus arvonlisäveron palautukseen vastaa (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), liittyy sekä aineellisesti että ajallisesti suoraan tavaroista tai palveluista maksettavan tai maksetun arvonlisäverosaatavan syntymiseen (ks. vastaavasti tuomio 27.6.2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, 22 kohta), koska kyseisen direktiivin 167 artiklassa säädetään, että vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

58 Arvonlisäverodirektiivin 64 ja 65 artiklassa säädetään lisäksi erilaisista verosaatavan syntymistä koskevista säännöistä, joita sovelletaan näissä artikloissa täsmennetyissä tilanteissa, kun taas kyseisen direktiivin 66 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat 63–65 artiklasta poiketen säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta jollakin 66 artiklassa täsmennetyllä hetkellä.

59 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siis kaikkien käytettävissään olevien tosiseikkojen ja kansalliseen oikeuteen liittyvien oikeudellisten seikkojen perusteella selvítettävä, ovatko direktiivin 2006/112 säännökset, jotka seuraavat direktiivillä 2010/45 siihen tehdyistä muutoksista, todella säännöksiä, joita voidaan soveltaa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan asian kunkin eri aspektin ratkaisemiseen.

60 Tältä osin on kuitenkin täsmennettävä, että ainoa direktiivillä 2010/45 direktiivin 2006/112 säännökseen tehty muutos, joka on merkityksellinen unionin tuomioistuimen tässä asiassa tekemän analyysin kannalta, koskee direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohtaa, jossa ennen muutosta ei viitattu arvonlisäverodirektiivin ”XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun” laskun hallussapitoon vaan direktiivin 2006/112 ”220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn” laskun hallussapitoon.

61 Vaikka näissä kahdessa tapauksessa on kyse viittauksista näiden direktiivien säännöksiin, joissa säädetään lähinnä niistä olosuhteista, joissa laskut on laadittava, ja näitä olosuhteita koskevista edellytyksistä sekä laskujen sisällöstä, mahdollisuudesta laatia tai toimittaa sähköisiä laskuja sekä jäsenvaltioiden mahdollisuudesta toteuttaa tietyin edellytyksin

yksinkertaistamistoimenpiteitä, nämä säännökset eivät kylläkään ole identtisiä. Niiden sisällölliset erot eivät kuitenkaan vaikuta unionin tuomioistuimelta nyt käsiteltävässä asiassa pyydettyyn analyysiin, joten tässä tuomiossa annettavia vastauksia voidaan soveltaa, vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olisi lopulta katsottava, että yksi tai useampi sen ratkaistavana olevista riidanalaisista seikoista ei kuulu arvonlisäverodirektiivin säännösten ajalliseen soveltamisalaan vaan direktiivin 2006/112 aikaisemman version, sellaisena kuin se oli ennen siihen direktiivillä 2010/45 tehtyjä muutoksia, soveltamisalaan.

Ensimmäinen kysymys

62 Ensimmäisestä esitetystä kysymyksestä on aluksi huomautettava, että pääasiassa on kyse tilanteesta, jossa verovelvollinen on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon kuin siihen, jossa kyseiset tavarat on ostettu. Pääasia ei siis koske arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa tarkoitettua arvonlisäveron vähennysoikeutta sellaisenaan vaan arvonlisäveron palauttamista koskevaa oikeutta, josta säädetään kyseisen direktiivin 170 artiklassa, jossa puolestaan viitataan kyseisen direktiivin 169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin.

63 On myös palautettava mieleen, että edellä mainitun direktiivin 171 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveron palautus on suoritettava verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet siihen jäsenvaltioon, jossa he – muun muassa – ostavat arvonlisäveron alaisia tavaroita ja palveluja, mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, noudattaen direktiivissä 2008/9 säädettyjä yksityiskohtaisia sääntöjä. Tällä direktiivillä ei kuitenkaan ole määrä vahvistaa palautuksensaantioikeuden käyttämisedellytyksiä eikä laajuutta. Kyseisen direktiivin 5 artiklan toisessa kohdassa nimittäin säädetään, että kyseistä direktiiviä sovellettaessa oikeus arvonlisäveron palautukseen määritetään arvonlisäverodirektiivin mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkin rajoittamatta direktiivin 2008/9 6 artiklan soveltamista (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 35 kohta).

64 Tässä tilanteessa on lähdettävä siitä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 167–171 ja 178 artiklaa sekä direktiiviä 2008/9 tulkittava siten, että verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toiseen jäsenvaltioon, voi käyttää oikeutta tavaroiden luovutuksesta kannetun arvonlisäveron palautukseen, jos verovelvollisella ei ole hallussaan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua laskua kyseisten tavaroiden ostosta.

65 Direktiivin 2008/9 1 artiklan mukaan direktiivin tarkoituksena on vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa säädetylle arvonlisäveron palautukselle direktiivin 2008/9 3 artiklan edellytykset täyttävälle palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille, mutta palautuksensaantioikeuden käyttämisedellytykset ja laajuus määritetään tämän direktiivin säännösten mukaan – kuten tämän tuomion 63 kohdassa on jo muistutettu – arvonlisäverodirektiivin säännösten mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa.

66 Niinpä jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen direktiivissä 2008/9 säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa arvonlisäverodirektiivillä verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

67 Lisäksi 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 ja tuomio 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern*, C-346/19, EU:C:2020:1050, 45 kohta).

68 Oikeus vähennykseen ja näin ollen palautukseen kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Tätä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 2.5.2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern*, C-346/19, EU:C:2020:1050, 46 kohta).

69 Oikeus arvonlisäveron palautukseen, kuten arvonlisäveron vähennysoikeus, edellyttää sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten tai edellytysten täyttämistä (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

70 Tämän palautusoikeuden käyttämistä koskevista aineellisista vaatimuksista tai edellytyksistä on todettava, että kyseisen direktiivin 169 artiklan a alakohdasta ja 170 artiklasta seuraa, että palautusoikeuden saaminen edellyttää yhtäältä, että asianomainen on kyseisessä direktiivissä tarkoitettu ”verovelvollinen”, joka ei ole sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jossa se ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, ja toisaalta, että kyseinen verovelvollinen käyttää arvonlisäveron palautusoikeuden perusteeksi ilmoittamiaan tavaroita ja palveluja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseinen vero on maksettava tai maksettu, suorittamiinsa liiketoimiin, jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio 2.5.2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 33 kohta). Verovelvollisen on lisäksi täytettävä direktiivin 2008/9 3 artiklassa asetetut kumulatiiviset edellytykset (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2020, *CHEP Equipment Pooling*, C-242/19, EU:C:2020:466, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

71 Palautusoikeuden käyttämistä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, jotka rinnastuvat muodollisiin vaatimuksiin tai edellytyksiin, on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetään arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta, että verovelvollisella on oltava 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen vähennyksen osalta kyseisen direktiivin XI osaston 3 luvun 3–6 jakson säännösten mukaisesti laadittu lasku (ks. analogisesti tuomio 21.3.2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72 Unionin tuomioistuin on päättänyt tästä, että vaikka arvonlisäveron vähennysoikeus saa arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan alkunsa samanaikaisesti verosaatavan syntymisen kanssa, mainitun oikeuden käyttäminen on kyseisen direktiivin 178 artiklan mukaan lähtökohtaisesti mahdollista vasta sitten, kun verovelvollinen on saanut laskun (tuomio 21.3.2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Se on todennut lisäksi, että sama pätee arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämiseen (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 49 ja 50 kohta).

73 Arvonlisäveron palauttamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä on aluksi palautettava mieleen, että direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdan sanamuodon mukaan palautushakemuksessa on annettava kunkin palautusjäsenvaltion ja kunkin laskun tai tuontiasiakirjan osalta ”laskun tai tuontiasiakirjan päivämäärä ja numero”. Tämän direktiivin 15 artiklan 1 kohdan toisen virkkeen mukaan palautushakemus katsotaan tehdyksi ainoastaan, jos hakija on antanut kaikki – muun muassa – kyseisen 8 artiklan nojalla vaaditut tiedot. Kyseisen direktiivin 10 artiklan ensimmäisen virkkeen mukaan palautusjäsenvaltio voi vaatia tässä samassa

direktiivissä tarkoitettua hakijaa toimittamaan sähköisesti palautushakemuksen mukana jäljennöksen laskusta tai tuontiasiakirjasta, jos veron peruste laskussa tai tuontiasiakirjassa on vähintään 1 000 euroa taikka vastaava määrä kansallisessa valuutassa.

74 Nämä seikat kuvaavat myös sitä, että arvonlisäverodirektiivin 170 ja 171 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveron palautusoikeuden, jonka yksityiskohtaisista säännöistä säädetään direktiivissä 2008/9, käyttäminen edellyttää, että verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toiseen jäsenvaltioon, on oltava kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen ostoihin liittyvä lasku.

75 Kuten pääasiallisesti tämän tuomion 71 ja 72 kohdasta jo ilmenee, arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetään, että jotta verovelvollinen voi tehdä kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun vähennyksen, sillä on oltava hallussaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista kyseisen direktiivin XI osaston 3 luvun 3–6 jakson säännösten mukaisesti laadittu lasku ja että tämä vaatimus pätee myös direktiivin 2008/9 5 artiklan viimeisen kohdan nojalla arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa säädettyyn palautusoikeuteen. Arvonlisäverodirektiivin 218 ja 219 artiklassa täsmennetään lisäksi, että jäsenvaltioiden on hyväksyttävä laskuksi kaikki paperimuodossa tai sähköisessä muodossa olevat tositteet tai ilmoitukset, jotka täyttävät tämän direktiivin XI osaston 3 luvussa asetetut vaatimukset, ja että laskuina pidetään myös kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun.

76 On palautettava kuitenkin mieleen, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys tai palautus 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 ja tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, 47 kohta).

77 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 ja tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, 48 kohta).

78 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 ja tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, 53 kohta).

79 Tässä yhteydessä on korostettava, 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.

80 On myös muistutettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on tavoite, joka on unionin oikeuden arvonlisäveroalan säännöksissä tunnustettu ja johon niissä rohkaistaan. Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot ryhtyvät, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen. Niitä ei siis voida

käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron palautusoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus (ks. analogisesti tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C?371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 83 kohta).

81 Näin ollen ainoastaan siinä tapauksessa, että asiakirja on niin virheellinen, että kansallisilta veroviranomaisilta puuttuvat palautushakemuksen perusteeksi tarvittavat tiedot, voidaan katsoa, että tällainen asiakirja ei ole arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu ”lasku”, joten oikeutta palautukseen ei voitu käyttää silloin, kun verovelvollinen sai laskun.

82 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 167–171 ja 178 artiklaa sekä direktiiviä 2008/9 on tulkittava siten, että verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toiseen jäsenvaltioon, ei voi käyttää oikeutta tavaroiden luovutuksesta kannetun arvonlisäveron palautukseen, jos verovelvollisella ei ole hallussaan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua laskua kyseisten tavaroiden ostosta. Ainoastaan siinä tapauksessa, että asiakirja on niin virheellinen, että kansallisilta veroviranomaisilta puuttuvat palautushakemuksen perusteeksi tarvittavat tiedot, voidaan katsoa, että tällainen asiakirja ei ole arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu ”lasku”.

Toinen ja neljäs kysymys

83 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 167–171 ja 178 artiklaa sekä direktiivin 2008/9 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäistä vaihtoehtoa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että tiettyyn palautusajanjaksoon liittyvä arvonlisäveron palautushakemus hylätään sillä perusteella, että kyseinen verosaatava syntyi aikaisemman palautusajanjakson aikana mutta se laskutettiin vasta tämän tietyn palautusajanjakson aikana.

84 Kuten tämän tuomion 57 kohdassa on jo muistutettu, arvonlisäverodirektiivin 63 artiklasta seuraa, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta on käytettävä lähtökohtaisesti sen verokauden aikana, jona vähennysoikeus syntyy eli jolloin verosaatava syntyy (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, 44 kohta).

85 Yhtäältä on kuitenkin niin, että – kuten tämän tuomion 82 kohdasta ilmenee – jotta verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toiseen jäsenvaltioon, voisi käyttää arvonlisäverodirektiivin 170 ja 171 artiklassa sekä direktiivissä 2008/9 säädettyä oikeutta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta kannetun arvonlisäveron palautukseen, on tarpeen, että verovelvollisella on hallussaan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu lasku kyseisten tavaroiden tai palvelujen ostosta.

86 Toisaalta direktiivin 2008/9 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että palautushakemuksen on kohdistuttava tavaroiden tai palveluiden ostoon, joka on laskutettu palautusajanjakson aikana, kunhan verosaatava syntyi ennen laskutusta tai laskutushetkellä, tai jonka osalta verosaatava syntyi palautusajanjakson aikana, kunhan ostosta laskutettiin ennen verosaatavan syntymistä.

87 Tästä seuraa, että niiden verovelvollisten osalta, jotka eivät ole sijoittautuneet palautusjäsenvaltioon vaan toiseen jäsenvaltioon, ja edellyttäen, että verosaatava syntyi ennen laskutusta tai laskutushetkellä, ajankohta, jona verovelvollinen saa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun, kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen ostoihin liittyvän laskun, määrittää ne ostot,

joita palautushakemus voi koskea. Näin ollen arvonlisäveron palautushakemusta ei voida hylätä yksistään sillä perusteella, että tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta kannetun arvonlisäveron, jota on haettu palautettavaksi, verosaatava syntyi tietyn palautusajanjakson aikana mutta se laskutettiin vasta myöhemmän palautusajanjakson aikana.

88 Kaiken edellä esitetyn perusteella toiseen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 167–171 ja 178 artiklaa sekä direktiivin 2008/9 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäistä vaihtoehtoa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että tiettyyn palautusajanjaksoon liittyvä arvonlisäveron palautushakemus hylätään yksistään sillä perusteella, että kyseinen verosaatava syntyi aikaisemman palautusajanjakson aikana mutta se laskutettiin vasta tämän tietyn ajanjakson aikana.

Kolmas kysymys

89 Aluksi on todettava, että kolmas kysymys perustuu implisiittisesti olettamukseen, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevan verovelvollisen hallussa vuonna 2012 olleet asiakirjat, joiden perusteella esitettiin palautushakemus, joka sittemmin hylättiin 14.1.2014 tehdyllä päätöksellä, olivat arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuja laskuja. Jos näin ei olisi, ensimmäiseen, toiseen ja neljänteen kysymykseen tämän tuomion 82 ja 88 kohdassa esitetyistä vastauksista seuraisi, että kyseinen verovelvollinen ei voinut ennen vuotta 2015 käyttää oikeuttaan palautukseen, koska se oli saanut haltuunsa tällaiset laskut vasta kyseisenä vuonna. Kolmas kysymys ei kuitenkaan olisi silloin tarpeen pääasian ratkaisemisen kannalta.

90 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että tavarantoimittajan suorittamalla laskun mitätöimisellä on kansallisessa oikeudessa samat vaikutukset kuin laskun kumoamisella. Ennakkoratkaisupyyynnöstä ei kuitenkaan ilmene, että mitätöinti olisi tapahtunut yhteisymmärryksessä, eikä ole myöskään selvitetty, että vuonna 2012 suoritettujen itse liiketoimet, joihin vuonna 2015 toimitettujen laskujen liittyvät, olisi peruttu tai että maksettu hinta olisi tämän seurauksena palautettu.

91 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ei myöskään ilmene, että verovelvollinen olisi riitauttanut 14.1.2014 tehdyn päätöksen, mitä Wilo Salmson ei sitä paitsi edes väitä unionin tuomioistuimelle jättämissään huomautuksissa. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suoritettavina olevista tarkistuksista muuta johdu, on siis myös lähdettävä siitä, että sinä ajankohtana, jona Zollner suoritti pääasiassa kyseessä olevan mitätöinnin ja toimitti uudet laskut, tästä päätöksestä oli tullut lainvoimainen, kuten Romanian hallitus sitä paitsi väittää unionin tuomioistuimelle toimittamissaan huomautuksissa.

92 Tässä tilanteessa on lähdettävä siitä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 167–171 ja 178 artiklaa sekä direktiiviä 2008/9 tulkittava siten, että sillä, että tavarantoimittaja kumoaa laskun yksipuolisesti sen jälkeen, kun palautusjäsenvaltio oli tehnyt päätöksen, jolla se hylkäsi kyseiseen laskuun perustuneen palautushakemuksen, ja siitä huolimatta, että kyseinen päätös oli jo tullut lainvoimaiseksi, ja tavarantoimittaja toimittaa myöhemmän palautusajanjakson aikana näihin samoihin tavaroihin luovutuksiin liittyvän uuden laskun ilman, että luovutuksia olisi kyseenalaistettu, on vaikutusta arvonlisäveron palautusoikeuden, jota on jo käytetty, olemassaoloon ja siihen ajanjaksoon, jonka osalta sitä on käytettävä.

93 On palautettava mieleen, että direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdassa säädetään, että palautushakemus on tehtävä sijoittautumisjäsenvaltiolle ”viimeistään palautusajanjaksoa seuraavan kalenterivuoden syyskuun 30 päivänä”. Tämä määräaika on preklusiivinen määräaika, jonka noudattamatta jättäminen aiheuttaa arvonlisäveron palautusta koskevan oikeuden menettämisen (ks. vastaavasti tuomio 21.6.2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, 26 ja 33).

kohta ja tuomio 2.5.2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 39 kohta). Mahdollisuus tehdä arvonlisäveron palautusta koskeva hakemus ilman mitään ajallista rajoitusta olisi nimittäin ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka vaatii, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (ks. analogisesti tuomio 21.6.2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

94 Lisäksi direktiivin 2008/9 23 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos palautushakemus hylätään kokonaisuudessaan tai osittain, palautusjäsenvaltion on ilmoitettava hylkäämisen syyt tässä direktiivissä tarkoitettulle hakijalle yhdessä päätöksen kanssa ja kyseisen artiklan 2 kohdan mukaisesti hakija voi hakea muutosta palautushakemuksen hylkäävään päätökseen palautusjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta samoin muotoa ja määräaikoja koskevin edellytyksin, joita sovelletaan kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden henkilöiden palautushakemuksia koskeviin muutoksenhakuihin.

95 Unionin tuomioistuimen mukaan unionin oikeuden mukaista on asettaa oikeussuojakeinoille 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 ja tuomio 2.7.2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

96 Kuten julkisasiamies on myös todennut pääasiallisesti ratkaisuehdotuksensa 100 ja 101 kohdassa, jos hyväksyttäisiin, että tämän tuomion 92 kohdassa kuvatun kaltaisissa olosuhteissa tavaran luovuttaja yksipuolisesti kumoaa laskun sen jälkeen, kun päätös tähän laskuun perustuvan ensimmäisen palautushakemuksen hylkäämisestä on tullut lainvoimaiseksi, ja korvaa laskun samoista ostoista annetulla uudella laskulla ja että verovelvollinen voi esittää viimeksi mainitun laskun perusteella uudestaan samoihin ostoihin liittyvän palautushakemuksen myöhemmän palautusajanjakson osalta, siitä seuraisi, että sekä direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdassa palautushakemuksen jättämiselle säädettyä preklusiivista määräaikaa että tästä kielteisestä päätöksestä tehtävälle muutoksenhauille kyseisen jäsenvaltion direktiivin 23 artiklan 2 kohdan nojalla vahvistamaa määräaikaa voitaisiin kiertää, minkä johdosta nämä säännökset menettäisivät tehokkaan vaikutuksensa ja oikeusvarmuus heikentyisi.

97 Lisäksi arvonlisäverodirektiivissä säädetään yhtäältä mahdollisuudesta oikaista alun perin tehdyt vähennykset, jos ne ovat suurempia tai pienempiä kuin ne, joiden tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu, arvonlisäverodirektiivin X osaston 5 luvun säännösten mukaisesti. Arvonlisäverodirektiivin 185 artikla koskee siten muun muassa peruttuja kauppvoja, ja kyseisen artiklan yksityiskohtaisten soveltamissääntöjen vahvistaminen kuuluu tämän direktiivin 186 artiklan mukaan jäsenvaltioille. Lisäksi – kuten saman direktiivin 219 artiklasta ilmenee – direktiivissä säädetään mahdollisuudesta oikaista lasku erityisesti silloin, kun se on virheellinen tai siitä puuttuu eräitä pakollisia mainintoja (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 32 ja 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Toisaalta direktiivin 2008/9 13 artiklan mukaan palautushakemusta voidaan oikaista, jos vähennettävää osuutta tarkistetaan arvonlisäverodirektiivin 175 artiklan nojalla hakemuksen jättämisen jälkeen.

98 On kuitenkin todettava, että tämän tuomion 92 kohdassa kuvatun kaltaisista olosuhteista ei mitenkään tule ilmi se, että kyse olisi palautusoikeuden oikaisusta, jonka seurauksena olisi jätetty uusi palautushakemus, eikä edes aikaisemman palautusajanjakson aikana toimitettujen laskujen

oikaisemisesta, eikä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole sitä paitsi esittänyt nyt käsiteltävässä asiassa mitään tämänsuuntaisia viitteitä; esitetty kolmas kysymys perustuu päinvastoin – ja kuten tämän tuomion 89 kohdassa on jo todettu – siihen, että palautusoikeutta olisi voitu käyttää menestyksellisesti alkuperäisten laskujen perusteella.

99 Tällaisessa tilanteessa unionin tuomioistuimen vähennysten oikaisemisesta tai oikaistujen laskujen mahdollisesta taannehtivasta vaikutusta antamalla oikeuskäytännöllä ei voida kumota tämän tuomion 96 kohdassa tehtyä toteamusta.

100 Kun otetaan huomioon kaikki edellä esitetyt seikat, kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 167–171 ja 178 artiklaa sekä direktiiviä 2008/9 on tulkittava siten, että sillä, että tavarantoimittajan kumoaa laskun yksipuolisesti sen jälkeen, kun palautusjäsenvaltio oli tehnyt päätöksen, jolla se hylkäsi kyseiseen laskuun perustuneen palautushakemuksen, ja siitä huolimatta, että kyseinen päätös oli jo tullut lainvoimaiseksi, ja kyseinen tavarantoimittaja toimittaa myöhemmän palautusajanjakson aikana näihin samoihin tavaroihin luovutuksiin liittyvän uuden laskun ilman, että luovutuksia olisi kyseenalaistettu, ei ole vaikutusta arvonlisäveron palautusoikeuden, jota on jo käytetty, olemassaoloon eikä siihen ajanjaksoon, jonka osalta sitä on käytettävä.

Oikeudenkäyntikulut

101 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 167–171 ja 178 artiklaa ja yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annettua neuvoston direktiiviä 2008/9/EY on tulkittava siten, että verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toiseen jäsenvaltioon, ei voi käyttää oikeutta tavaroiden luovutuksesta kannetun arvonlisäveron palautukseen, jos verovelvollisella ei ole hallussaan direktiivissä 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, tarkoitettua laskua kyseisten tavaroiden ostosta. Ainoastaan siinä tapauksessa, että asiakirja on niin virheellinen, että kansallisilta veroviranomaisilta puuttuvat palautushakemuksen perusteeksi tarvittavat tiedot, voidaan katsoa, että tällainen asiakirja ei ole direktiivissä 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, tarkoitettu ”lasku”.

2) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, 167–171 ja 178 artiklaa sekä direktiivin 2008/9 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäistä vaihtoehtoa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että tiettyyn palautusajanjaksoon liittyvä arvonlisäveron palautushakemus hylätään yksistään sillä perusteella, että kyseinen verosaatava syntyi aikaisemman palautusajanjakson aikana mutta se laskutettiin vasta tämän tietyn ajanjakson aikana.

3) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, 167–171 ja 178 artiklaa sekä direktiiviä 2008/9 on tulkittava siten, että sillä, että tavarantoimittajan kumoaa laskun yksipuolisesti sen jälkeen, kun palautusjäsenvaltio oli tehnyt päätöksen, jolla se hylkäsi kyseiseen laskuun perustuneen palautushakemuksen, ja siitä huolimatta,

että kyseinen päätös oli jo tullut lainvoimaiseksi, ja kyseinen tavaran luovuttaja toimittaa myöhemmän palautusajanjakson aikana näihin samoihin tavaroihin luovutuksiin liittyvän uuden laskun ilman, että luovutuksia olisi kyseenalaistettu, ei ole vaikutusta arvonlisäveron palautusoikeuden, jota on jo käytetty, olemassaoloon eikä siihen ajanjaksoon, jonka osalta sitä on käytettävä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: romania.