

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

13 päivänä tammikuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 168 artikla – Vähennysoikeus – Virheellisesti verosta vapautetut postipalvelut – Arvonlisävero, jonka katsotaan sisältyvän suorituksen myyntihintaan vähennysoikeuden käyttämiseksi – Vähennysoikeutta ei ole – Maksettavan tai maksetun arvonlisäveron käsite

Asiassa C-156/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Supreme Court of the United Kingdom (Yhdistyneen kuningaskunnan ylin tuomioistuin) on esittänyt 1.4.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.4.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Zipvit Ltd

vastaa

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: varapresidentti L. Bay Larsen, joka hoitaa ensimmäisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) ja M. Safjan,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Zipvit Ltd, edustajinaan D. Garcia, L. Allen ja W. Shah, solicitors, ja R. Thomas, QC,
 - Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään S. Brandon, avustajinaan S. Grodzinski ja E. Mitrophanous, QC,
 - Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
 - Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Tassopoulou ja I. Kotsoni,
 - Espanjan hallitus, asiamiehinään I. Herranz Elizalde ja S. Jiménez García,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi R. Lyal ja P. Carlin, sittemmin P. Carlin,
- kuultuaan julkisasiamiehen 8.7.2021 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) 168 artiklan a alakohdan ja 226 artiklan 9 ja 10 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Zipvit Ltd ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomainen) ja joka koskee päätöstä, jolla veroviranomainen hylkäsi Zipvit Ltd:n vaatimuksen arvonlisäveron vähentämisestä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Direktiivin 2006/112 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

4 Saman direktiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.”

5 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta julkisen postilaitoksen palvelujen suoritukset ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta henkilökuljetus- ja televiestintäpalveluja.

6 Mainitun direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

7 Saman direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

— —”

8 Direktiivin 2006/112 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Zipvit, joka on Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yhtiö, harjoittaa vitamiinien ja kivennäisaineiden postimyyntitoimintaa.

10 Royal Mail, joka vastaa julkisesta postipalvelusta Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tarjosi 1.1.2006–31.3.2010 Zipvitille postipalveluja, jotka perustuivat Zipvitin kanssa erikseen neuvoteltuihin sopimuksiin. Näiden palvelusuoritusten katsottiin olevan vapautettuja arvonlisäverosta muun muassa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan a alakohdan täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön ja veroviranomaisohjeistuksen perusteella. Niinpä Royal Mail laati arvonlisäverottomia laskuja, joissa todettiin, että nämä palvelusuoritukset oli vapautettu arvonlisäverosta.

11 Unionin tuomioistuin antoi kuitenkin 23.4.2009 tuomion TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), josta ilmenee, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vapautusta arvonlisäverosta ei sovelleta julkisen postilaitoksen suorittamiin palveluihin, joiden ehdoista on neuvoteltu erikseen.

12 Zipvit, jonka mielestä sen Royal Mailille maksamien maksujen oli näin ollen katsottava taannehtivasti sisältävän arvonlisäveron, toimitti 15.9.2009 ja 8.4.2010 veroviranomaiselle kyseessä oleviin palvelusuorituksiin liittyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevat kaksi hakemusta, joiden kokonaismäärä oli 415 746 Englannin puntaa (GBP) (n. 498 900 euroa) korkoineen.

13 Veroviranomainen hylkäsi nämä hakemukset 12.5.2010 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, että kyseessä olevista palvelusuorituksista ei ollut laskutettu arvonlisäveroa ja että Zipvit ei ollut maksanut kyseistä veroa.

14 Veroviranomainen tutki 2.7.2010 tämän päätöksen uudelleen ja vahvisti sen.

15 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee yhtäältä, että Royal Mail ei ole yrittänyt periä virheellisesti maksamatta jäänyttä arvonlisäveroa Zipvitiltä tai samassa tilanteessa olevilta muilta asiakkailtaan, kun otetaan huomioon muun muassa hallinnolliset rasitteet ja kustannukset, joita tästä olisi aiheutunut, ja toisaalta, että veroviranomainen ei ole myöskään tehnyt Royal Mailia koskevaa veron oikaisupäätöstä erityisesti sen perustellun luottamuksen vuoksi, jonka veroviranomainen katsoi tältä osin synnyttäneensä kyseiselle yritykselle.

16 Veroviranomainen ja Royal Mail eivät myöskään voi enää ryhtyä tällaisiin toimenpiteisiin, kun otetaan huomioon vanhentumisajan päättyminen.

17 Zipvit saattoi asian peräkkäin First-Tier Tribunalin (Tax Chamber) (alioikeuden verojaosto,

Yhdistynyt kuningaskunta), Upper Tribunalin (Tax Chamber) (ylioikeuden verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta), Court of Appealin (ylioikeus, Yhdistynyt kuningaskunta) ja lopuksi Supreme Court of the United Kingdomin (Yhdistyneen kuningaskunnan ylin tuomioistuin) käsiteltäväksi 2.7.2010 tehdyn päätöksen kumoamiseksi.

18 Supreme Court of the United katsoo, että sen käsiteltävänä olevassa asiassa nousee esiin direktiivin 2006/112 tulkintaa koskevia kysymyksiä ja että kyseessä on lisäksi useiden vireillä olevien riita-asioiden osalta ennakkotapaus, joten se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos i) veroviranomainen, suorittaja ja elinkeinonharjoittaja, joka on verovelvollinen, tulkitsevat virheellisesti unionin arvonlisäverolainsäädäntöä ja pitävät suoritusta, josta kannetaan arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan, arvonlisäverosta vapautettuna, ii) suorittajan ja elinkeinonharjoittajan välisessä sopimuksessa määrättiin, että suorituksen hinta ei sisältänyt arvonlisäveroa ja että jos arvonlisäveroa on maksettava, elinkeinonharjoittaja vastaa siihen liittyvistä kustannuksista, iii) suorittaja ei koskaan vaatinut eikä voi enää vaatia lisäksi maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa elinkeinonharjoittajalta ja jos iv) veroviranomainen ei voi tai ei voi enää (vanhentumisen seurauksena) vaatia suorittajalta arvonlisäveroa, joka olisi pitänyt maksaa, onko [direktiivillä 2006/112] sellainen vaikutus, että tosiasiallisesti maksettu hinta koostuu sekä veloittavasta nettomäärästä että siihen lisättävästä arvonlisäverosta, jolloin elinkeinonharjoittaja voi vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä [direktiivin 2006/112] 168 artiklan a alakohdan nojalla arvonlisäverona, joka on tosiasiallisesti 'maksettu' kyseisestä suorituksesta?

2) Toissijaisesti: voiko elinkeinonharjoittaja tässä tilanteessa vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä [direktiivin 2006/112] 168 artiklan a alakohdan nojalla arvonlisäverona, joka oli 'maksettava' kyseisestä suorituksesta?

3) Jos veroviranomainen, suorittaja ja elinkeinonharjoittaja, joka on verovelvollinen, tulkitsevat virheellisesti unionin arvonlisäverolainsäädäntöä ja pitävät suoritusta, josta kannetaan arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan, arvonlisäverosta vapautettuna, sillä seurauksella, että elinkeinonharjoittaja ei voi esittää sille tehdystä suorituksesta veroviranomaiselle [direktiivin 2006/112] 226 artiklan 9 ja 10 alakohdan mukaista arvonlisäverolaskua, onko elinkeinonharjoittajalla oikeus vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä [direktiivin 2006/112] 168 artiklan a alakohdan nojalla?

4) Vastattaessa kysymyksiin 1–3:

a) onko asian kannalta merkitystä sen tutkimisella, olisiko suorittajalla kansalliseen tai unionin oikeuteen perustuva mahdollisuus puolustautua joko luottamuksensuojan perusteella tai muutoin sitä vastaan, että veroviranomainen tekee päätöksen, jossa suorittajaa vaaditaan tilittämään arvonlisäveroa edustava määrä suorituksen osalta, ja

b) onko asian kannalta merkitystä sillä, että elinkeinonharjoittaja tiesi samaan aikaan kuin veroviranomainen ja suorittaja, ettei suoritusta ollut tosiasiallisesti vapautettu verosta, tai sillä oli samat mahdollisuudet tietää kuin viimeksi mainituilla ja elinkeinonharjoittaja olisi voinut tarjoutua maksamaan arvonlisäveron, joka suorituksesta oli maksettava (sellaisena kuin se lasketaan suorituksen kauppahinnan perusteella), jotta se voitaisiin tilittää veroviranomaiselle, mutta elinkeinonharjoittaja ei tehnyt näin?”

Unionin tuomioistuimen toimivalta

19 Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan eroamisesta Euroopan

unionista ja Euroopan atomienergiayhteisöstä tehdyn sopimuksen (EUVL 2020, L 29, s. 7), joka tuli voimaan 1.2.2020, 86 artiklasta seuraa, että unionin tuomioistuimella säilyy toimivalta antaa ennakkoratkaisuja asioissa, joissa Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntö on jätetty ennen siirtymäkauden päättymistä 31.12.2020, ja näin on nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön osalta.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, toinen ja neljäs kysymys

20 Ensimmäisellä, toisella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveroa voidaan pitää maksettavana tai maksettuna ja siten verovelvolliselle vähennyskelpoisena, kun yhtäältä verovelvollinen ja sille palvelun suorittanut ovat virheellisesti katsoneet kansallisten viranomaisten tekemän unionin oikeuden virheellisen tulkinnan perusteella, että kyseessä olevat suoritukset oli vapautettu arvonlisäverosta, ja laadituissa laskuissa ei tämän vuoksi mainita arvonlisäveroa, tilanteessa, jossa näiden kahden henkilön välisessä sopimuksessa määrätään, että mikäli tämä vero on maksettava, palvelusuorituksen vastaanottaja vastaa siihen liittyvistä kustannuksista, ja kun toisaalta ei ole ryhdytty oikea-aikaisesti mihinkään toimenpiteisiin arvonlisäveron perimiseksi, minkä seurauksena kaikki palvelun suorittajan ja veroviranomaisen toimet arvonlisäveron perimiseksi ovat vanhentuneet.

21 Tässä yhteydessä on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Vähennysoikeuden edellytyksenä on kuitenkin, että noudatetaan asetettuja vaatimuksia ja erityisesti direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa säädettyä vaatimusta, jonka mukaan vähennyshakemuksen kohteena olevan arvonlisäveron on oltava maksettava tai maksettu.

23 Ensinnäkin siitä, voidaanko arvonlisävero katsoa maksetuksi sillä perusteella, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa olisi katsottava, kuten Zipvit väittää, että arvonlisävero sisältyy maksettuun hintaan 7.11.2013 annetusta tuomiosta Tulic? ja Plavo?in (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722) ilmenevien periaatteiden ja direktiivin 2006/112 90 ja 185 artiklan perusteella, on huomautettava, että unionin tuomioistuin on katsonut kyseisen tuomion 43 kohdassa, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että silloin, kun sopimuspuolet ovat vahvistaneet tavaran hinnan mainitsematta lainkaan arvonlisäveroa ja kun kyseisen tavaran myyjä on henkilö, joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron verollisesta liiketoimesta, sovitun hinnan on katsottava sisältävän jo arvonlisäveron siinä tapauksessa, ettei myyjällä ole mahdollisuutta periä veroviranomaisten vaatimaa arvonlisäveroa ostajalta.

24 Tämä tulkinta perustuu erityisesti direktiivin 2006/112 perusperiaatteeseen, jonka mukaan arvonlisäverojärjestelmän on tarkoitus rasittaa ainoastaan loppukuluttajaa (tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Unionin tuomioistuin on nimittäin katsonut, että silloin kun myyntisopimus on tehty mainitsematta arvonlisäveroa eikä myyjä kansallisen oikeuden mukaan voi periä ostajalta arvonlisäveroa, jonka veroviranomaiset myöhemmin vaativat, siitä, että perusteena, johon arvonlisäveroa sovelletaan, otettaisiin huomioon koko hinta arvonlisäveroa vähentämättä, seuraisi,

että arvonlisävero rasittaisi kyseistä myyjää, mikä olisi siis sen periaatteen vastaista, jonka mukaan arvonlisävero on kulutusvero, joka loppukuluttajan on maksettava (tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 35 kohta).

26 Mainitunlainen huomioon ottaminen olisi lisäksi sen säännön vastaista, jonka mukaan veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen on sitä saanut (tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Arvio olisi toisenlainen siinä tapauksessa, että myyjällä on kansallisen oikeuden mukaan mahdollisuus lisätä sovittuun myyntihintaan määrä, joka vastaa liiketoimeen sovellettavaa veroa, ja periä mainittu määrä tavaran ostajalta (tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 37 kohta).

28 Kuten ennakkoratkaisupyyntöstä kuitenkin ilmenee, pääasian olosuhteet eroavat mainituissa tuomioissa kyseessä olleista olosuhteista.

29 Siitä nimittäin käy ilmi, että Zipvitin ja Royal Mailin välisessä sopimuksessa määrättiin nimenomaisesti, että palvelusuorituksen hinta ilmoitettiin ilman arvonlisäveroa ja että jos arvonlisävero kuitenkin olisi maksettava, elinkeinonharjoittaja vastaisi siihen liittyvistä kustannuksista.

30 Kuten unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, Royal Mailin ei myöskään ollut oikeudellisesti mahdotonta periä Zipvitiltä virheellisesti perimättä jätetyn arvonlisäveron määrää sen jälkeen, kun se oli saanut tiedon siitä, että sen suorittamista palveluista olisi pitänyt kantaa arvonlisäveroa.

31 Koska Royal Mail on tässä yhteydessä kuitenkin jättänyt perimättä Zipvitiltä arvonlisäveron määrän ja koska veroviranomainen on itse luopunut arvonlisäveron perimisestä kyseiseltä palvelun suorittajalta muun muassa luottamuksensuojaan liittyvien seikkojen perusteella, on todettava, että Zipvitiltä postipalvelujen suorituksesta laskutettu hinta on arvonlisäveroton hinta. Koska arvonlisävero on kuitenkin vero, joka kohdistuu kussakin vaiheessa vain arvonlisään ja tulee lopullisesti loppukuluttajan maksettavaksi (ks. vastaavasti tuomio 7.8.2018, Viking Motors ym., C-475/17, EU:C:2018:636, 33 kohta), Zipvitin kaltaisella verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää sellaista arvonlisäveron määrää, jota siltä ei ole laskutettu ja jota se ei siis ole vyöryttänyt loppukuluttajalle.

32 Tätä tulkintaa ei voida kyseenalaistaa Zipvitin väitteellä, joka perustuu kansallisiin säännöksiin, joilla on pantu täytäntöön direktiivin 2006/112 90 ja 185 artikla. On nimittäin niin, että koska arvonlisävero ei ole koskaan sisältynyt Royal Mailin Zipvitille tarjoamien palvelujen hintaan, ei kyse ole direktiivin 2006/112 90 artiklassa tarkoitetusta veron perusteen alentamisesta eikä tämän direktiivin 185 artiklassa tarkoitetusta oston sisältyvän veron vähennyksen oikaisemisesta, sillä näitä artikloja sovelletaan vain, mikäli hinnoista on peritty arvonlisävero (ks. vastaavasti tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen), C-335/19, EU:C:2020:829, 21 ja 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäveron ei siten voida katsoa sisältyvän palvelujen vastaanottajan maksamaan hintaan.

34 Näissä olosuhteissa tätä arviointia eivät voi muuttaa neljännessä kysymyksessä mainitut seikat, jotka koskevat palvelun suorittajan perusteltua luottamusta, johon voidaan vedota oikaisupyyntönsä yhteydessä veroviranomaista vastaan, ja sitä, että suoritusten vastaanottaja ei ole maksanut kyseistä veroa sen jälkeen, kun se oli saanut tiedon tehdystä virheestä, vaikka sekä

veroviranomainen että palvelujen suorittaja tiesivät, että arvonlisäveroa olisi pitänyt maksaa.

35 Tästä seuraa, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa voida pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla maksettuna.

36 Seuraavaksi on huomautettava siitä, voidaanko arvonlisävero kuitenkin tällaisissa olosuhteissa katsoa mainitussa säännöksessä tarkoitetulla tavalla maksettavaksi, että direktiivin 2006/112 167 artiklassa säädetään, että vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

37 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettu käsite "maksettava" viittaa täytäntöönpanokelpoiseen verosaatavaan ja edellyttää siten, että verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, jonka se haluaa vähentää ostoihin sisältyvänä verona (ks. vastaavasti tuomio 29.3.2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, 20 kohta).

38 Vaikka direktiivin 2006/112 63 artiklassa kyllä säädetään, että arvonlisäverosaatava syntyy sillä hetkellä, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan, on todettava, että pelkästään se seikka, että arvonlisäverosta vapautettua suoritusta pidetään lopulta sen jälkeen, kun se on toteutettu, arvonlisäverollisena, ei riitä siihen, että kyseistä veroa voitaisiin pitää vähennyskelpoisena, jos kyseisen suorituksen vastaanottajalle ei ole esitetty lainkaan veroa koskevaa maksuvaatimusta, vaikka palvelun suorittajan ei ole ollut mahdotonta esittää suorituksen saajalle tällaista vaatimusta.

39 Lopuksi on todettava, että myöskään neljännessä kysymyksessä mainitut seikat, jotka on esitetty tämän tuomion 34 kohdassa, eivät voi muuttaa tätä arviointia.

40 Tästä seuraa, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa voida pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla maksettavana.

41 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen, toiseen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei voida pitää tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla maksettavana tai maksettuna eikä verovelvollinen voi siis vähentää sitä, kun yhtäältä verovelvollinen ja sille palvelun suorittanut ovat virheellisesti katsoneet kansallisten viranomaisten tekemän unionin oikeuden virheellisen tulkinnan perusteella, että kyseessä olevat suoritukset oli vapautettu arvonlisäverosta, ja laadituissa laskuissa ei tämän vuoksi mainita arvonlisäveroa, tilanteessa, jossa näiden kahden henkilön välisessä sopimuksessa määrätään, että mikäli tämä vero on maksettava, palvelusuorituksen vastaanottaja vastaa siihen liittyvistä kustannuksista, ja kun toisaalta ei ole ryhdytty hyvissä ajoin mihinkään toimenpiteisiin arvonlisäveron perimiseksi, minkä seurauksena kaikki palvelun suorittajan ja veroviranomaisen toimet arvonlisäveron perimiseksi ovat vanhentuneet.

Kolmas kysymys

42 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kolmannella kysymyksellään, onko direktiiviä 2006/112 tulkittava siten, että virheellisesti arvonlisäverosta vapautettujen palvelusuoritusten vastaanottaja voi vedota oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä maksettava tai maksettu arvonlisävero, jos hänellä ei ole hallussaan kyseisen direktiivin 226 artiklan 9 ja 10 alakohdassa tarkoitettuja tietoja sisältäviä laskuja.

43 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen, toiseen ja neljänteen kysymykseen annettu vastaus,

vastaus kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen pääasian kannalta.

Oikeudenkäyntikulut

44 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei voida pitää tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla maksettavana tai maksettuna eikä verovelvollinen voi siis vähentää sitä, kun yhtäältä verovelvollinen ja sille palvelun suorittanut ovat virheellisesti katsoneet kansallisten viranomaisten tekemän unionin oikeuden virheellisen tulkinnan perusteella, että kyseessä olevat suoritukset oli vapautettu arvonlisäverosta, ja laadituissa laskuissa ei tämän vuoksi mainita arvonlisäveroa, tilanteessa, jossa näiden kahden henkilön välisessä sopimuksessa määrätään, että mikäli tämä vero on maksettava, palvelusuorituksen vastaanottaja vastaa siihen liittyvistä kustannuksista, ja kun toisaalta ei ole ryhdytty hyvissä ajoin mihinkään toimenpiteisiin arvonlisäveron perimiseksi, minkä seurauksena kaikki palvelun suorittajan ja veroviranomaisen toimet arvonlisäveron perimiseksi ovat vanhentuneet.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.