

62016CC0533

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

26 päivänä lokakuuta 2017 (1)

Asia C-533/16

Volkswagen AG

vastaan

Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky

(Ennakkoratkaisupyyntö – Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakian tasavallan ylin tuomioistuin))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Tavarantoimittajalle maksetun veron vähentäminen – Arvonlisäveroton tavaroiden luovutus – Arvonlisäveron periminen luovutuksista erillisillä laskuilla – Vähennysoikeuden epääminen preklusiivisen määräajan päättymisen takia

1.

Unionin tuomioistuin on tarkastellut arvonlisäveron vähennysoikeutta lukuisiin ennakkoratkaisukysymyksiin annetuissa vastauksissa. Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys koskee määräaika, jonka kuluessa arvonlisäverovähennys voidaan tehdä.

2.

Kansallisen tuomioistuimen ratkaistavana oleva ongelma johtuu siitä, että Volkswagen AG sai eräiltä tavarantoimittajilta vuosina 2004–2010 tiettyjä tavaroita, joista laadittuihin laskuihin ei sisältynyt arvonlisäveroa. Molemmat osapuolet katsoivat virheellisesti, etteivät nämä liiketoimet olleet arvonlisäverollisia, koska kyse oli rahoituksellisesta kompensatiosta.

3.

Todettuaan virheen vuonna 2010 tavarantoimittajat perivät Volkswagenilta arvonlisäveron ja laativat tällä kertaa asianmukaisen laskun, jossa mainittiin maksettava arvonlisävero, ja antoivat samalla täydentävän arvonlisäveroilmoituksen tilittääkseen veron valtiolle. Volkswagen haki luovutuksiin sisältyneen arvonlisäveron vähennysoikeutta, mutta verohallinto hyväksyi tämän hakemuksen vain joidenkin palautusvaatimuksen kohteena olleiden ajanjaksojen osalta ja hylkäsi sen muiden ajanjaksojen osalta, koska määräaika, jonka kuluessa vähennysoikeutta oli käytettävä (viisi vuotta), oli jo umpeutunut.

4.

Ennakkoratkaisuasiassa unionin tuomioistuimella on siis mahdollisuus ratkaista, missä määrin arvonlisäveron vähennysoikeutta on sovellettava ensisijaisesti silloin, kun tavaroiden alkuperäisistä luovutuksista ei peritty arvonlisäveroa ja myöhempi oikaisu kohdistuu yli viiden

vuoden takaisiin verokausiin.

I. Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin lainsäädäntö

Direktiivi 2006/112/EY (2)

5.

Direktiivin 62 artiklan 1 ja 2 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

1)

’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

2)

’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietyistä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä.”

6.

Direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

7.

Direktiivin 168 artiklan a alakohdassa 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 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[(3)] mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa.”

Direktiivi 2008/9/EY (4)

9.

Direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

1)

’palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalla verovelvollisella’ direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toisen jäsenvaltion alueelle;

— —

3)

’palautusajanjaksolla’ palautushakemuksen kattamaa 16 artiklan mukaista ajanjaksoa;

— —”

10.

Direktiivin 3 artiklassa luetellaan edellytykset, jotka palautusjäsenvaltioon sijoittautumattoman verovelvollisen on täytettävä, jotta direktiiviä sovelletaan.

11.

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/EY 169 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitetut liiketoimet.”

12.

Direktiivin 8 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2. 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;

e)

veron peruste ja arvonlisäveron määrä ilmaistuna palautusjäsenvaltion valuutassa;

— —”

13.

Direktiivin 15 artiklan 1 kohdassa 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”.

Slovakian tasavallan lainsäädäntö

Arvonlisäveroa koskeva laki nro 222/2004 (5)

14.

Lain 49 §:n 1 momentin ja 2 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisen oikeus tavaroista ja palveluista kannettavan veron palautukseen syntyy, kun mainittuja tavaroita ja palveluita koskeva vero tulee maksettavaksi.

(2) Verovelvollinen voi vähentää maksettavanaan olevasta verosta niistä tavaroista ja palveluista kannetun veron, joita verovelvollinen käyttää verovelvollisena tavaroiden luovuttamiseen ja palvelujen suorittamiseen, jos 3 ja 7 momentissa säädetystä poikkeuksesta ei muuta johdu. Verovelvollinen voi vähentää veron,

a)

mikäli sen on perinyt verovelvolliselta toinen verovelvollinen Slovakiassa tavaroista tai palveluista, jotka sille on toimitettu tai toimitetaan.”

15.

Lain 51 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollinen voi käyttää 49 §:ssä tarkoitettua vähennysoikeuttaan, mikäli

a)

verovelvollisella on 49 §:n 2 momentin a kohdassa tarkoitetun verovähennyksen tekohetkellä hallussaan 71 §:n mukaisesti tehty lasku;

— —”

16.

Lain 55a §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”(4) Hakija käyttää oikeuttaan arvonlisäveron palautukseen tekemällä sähköisen palautushakemuksen sähköisessä portaalissa siinä jäsenvaltiossa, jossa sillä on sääntömääräinen kotipaikka, liiketoiminnan kotipaikka, toimipaikka, luonnollisen henkilön kotipaikka tai vakinainen

asuinpaikka. Palautushakemus on tehtävä viimeistään palautusajanjaksoa seuraavan kalenterivuoden syyskuun 30. päivänä. Daťový úrad Bratislava I [verotoimisto Bratislava I] ilmoittaa hakijalle viipymättä sähköisesti päivämäärän, jona se on vastaanottanut palautushakemuksen.”

17.

Lain 71§:n 1 momentin a kohdassa ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Tässä laissa tarkoitetaan

a)

laskulla kaikkia sellaisia paperisia tai sähköisiä asiakirjoja tai viestejä, jotka on tehty tämän lain tai laskun laatimista toisessa jäsenvaltiossa koskevan voimassa olevan lain mukaisesti;

— —

(2) Laskuina pidetään myös kaikkia sellaisia asiakirjoja ja viestejä, joilla muutetaan alkuperäistä laskua ja viitataan siihen nimenomaisesti ja yksiselitteisesti.”

18.

Verotusmenettelykoodeksin 45 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Ellei tämän lain tai jonkin erityislain säännöksestä muuta johdu, veroa tai verojen erotusta ei voida periä eikä oikeutta veroylijäämän tai veron palautukseen voida myöntää sen jälkeen, kun viisi vuotta on kulunut sen kalenterivuoden päättymisestä, jona verovelvollisen olisi pitänyt antaa veroilmoitus tai muu ilmoitus tai jona verovelvollisella oli velvollisuus maksaa vero veroilmoitusta tai muuta ilmoitusta antamatta tai jona oikeus veroylijäämän tai veron palautukseen veronmaksajalle syntyi; — —”

II. Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

19.

Vuosina 2004–2010 Hella Leuchten-Systeme GmbH -yhtiö, jonka kotipaikka on Paderbornissa Saksassa, sekä Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o. ja Hella Slovakia – Signal Lighting -yhtiöt, jotka ovat molemmat sijoittautuneet Slovakiaan (jäljempänä Hella-yhtiöt), luovuttivat Volkswagenille ajoneuvojen valaistuslaitteiden tuotannossa käytettäviä muotteja. (6)

20.

Hella-yhtiöiden näistä luovutuksista laatimiin laskuihin ei sisältynyt arvonlisäveroa, koska niiden mukaan kyse ei ollut tavaroiden luovutuksista vaan pelkästä rahoituksellisesta kompensatiosta.

21.

Havaittuaan virheensä vuonna 2010 Hella-yhtiöt perivät Volkswagenilta arvonlisäveron arvonlisäverolain 71 §:n mukaisesti laadituilla erillisillä laskuilla ja antoivat täydentävän arvonlisäveroilmoituksen sekä tilittivät sen johdosta arvonlisäveron määrän valtiolle.

22.

Volkswagen haki arvonlisäverolain 55a–55g §:n perusteella ja direktiivissä 2008/9 säädetyssä

määräajassa 1.7.2011 päivätyllä hakemuksella verohallinnolta arvonlisäveron palautusta.

23.

Verohallinto hyväksyi 3.4.2012 antamallaan päätöksellä Volkswagenin hakemuksen osittain ja palautti sille 1536622,92 euron suuruisen arvonlisäveron viideltä sen hakemuksen päivämäärää edeltäneeltä vuodelta.

24.

Samassa päätöksessä verohallinto hylkäsi Volkswagenin hakemuksen jäljelle jääneen arvonlisäveron määrän eli 1354968,83 euron osalta. Verohallinto väitti, että verotusmenettelykoodeksin 45 §:n 1 momentissa säädetty määräaika oli umpeutunut (viiden vuoden kuluessa tavaroiden luovutuksesta).

25.

Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Slovakian tasavallan verohallitus) vahvisti tämän 3.4.2012 annetun päätöksen hallinnollisessa muutoksenhakumenettelyssä.

26.

Volkswagen riitautti verohallituksen päätöksen Krajský súd v Bratislavassa (Bratislavan alueellinen tuomioistuin), joka hylkäsi sen kanteen. Kyseinen tuomioistuin oli samaa mieltä verohallituksen esittämästä perusteesta ja katsoi, että verovelvollisen oikeus arvonlisäveron palautukseen syntyy tavaroiden luovutuksen yhteydessä ja että tämän oikeuden käytölle on asetettu viiden vuoden määräaika. Näin ollen oikeus arvonlisäveron palautukseen vuosien 2004–2006 välisen ajanjakson osalta oli lakannut silloin, kun arvonlisäveron palautusta koskeva hakemus jätettiin (vuonna 2011).

27.

Volkswagen valitti alueellisen tuomioistuimen tuomiosta Najvyšší súd Slovenskej republikyyn (Slovakian tasavallan ylin tuomioistuin) ja vetosi muiden perusteiden ohella siihen, että kansallisen oikeuden tulkinta preklusiivisen määräajan alkamisajankohdasta on ristiriidassa sekä unionin lainsäädännön että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa.

28.

Najvyšší súd Slovenskej republiky toteaa, että sille on esitetty kaksi näkemystä sen ajankohdan määrittämisestä, jolloin arvonlisäveron vähentämistä koskevan hakemuksen määräaika umpeutuu: a) verohallituksen sisäisen hallintokäytännön mukainen näkemys, jonka mukaan tämä määräaika alkaa arvonlisäverodirektiivin 63 ja 167 artiklan nojalla tavaroiden tosiasiallisesta luovutuspäivästä, ja b) Volkswagenin näkemys, jonka mukaan arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä yhtä aikaa: tavaroiden luovutusta verollisena liiketoimena ja laskun tai sen sijasta muun tarkoitukseen soveltuvan asiakirjan hallussapitoa.

29.

Tässä yhteydessä Najvyšší súd Slovenskej republiky on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Onko direktiiviä 2008/9 ja oikeutta veronpalautukseen tulkittava siten, että arvonlisäveron

palautusoikeuden saamiseksi seuraavien kahden edellytyksen on täyttyvä yhtä aikaa:

i)

tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus ja

ii)

se, että tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja perii arvonlisäveron laskussa?

Voiko verovelvollinen toisin sanoen hakea veronpalautusta, ellei arvonlisäveroa ole peritty laskussa?

2)

Onko suhteellisuusperiaatteen tai arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaista, että veron palauttamiselle asetettu määräaika lasketaan ajankohdasta, jona kaikki veron palautusoikeudelle asetetut aineelliset edellytykset eivät täyty?

3)

Onko arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja 178 artiklan a alakohdan säännöksiä tulkittava verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa siten, että pääasian kaltaisessa tilanteessa – ja mikäli muut verovähennysoikeuden kannalta tarpeelliset aineelliset ja menettelylliset edellytykset täyttyvät – ne ovat esteenä sellaiselle veroviranomaisen menettelylle, jolla verovelvolliselta evätään oikeus direktiivissä 2008/9 tarkoitetussa määräajassa haettuun veronpalautukseen tapauksessa, jossa veron on perinyt laskulla tavarantoimittaja, joka on tilittänyt veron ennen kansallisessa lainsäädännössä säädetyn preklusiivisen määräajan päättymistä?

4)

Kun otetaan huomioon yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteisiin kuuluvat verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate, ovatko Slovakian veroviranomaiset ylittäneet sen, mikä olisi tarpeen arvonlisäverodirektiivissä asetetun tavoitteen saavuttamiseksi, kun ne ovat evänneet verovelvolliselta oikeuden maksetun veron palautukseen sen vuoksi, että kansallisessa laissa säädetty preklusiivinen määräaika on kulunut umpeen, vaikka verovelvollinen ei tuona ajankohtana olisi voinut käyttää oikeuttaan palautukseen ja vaikka vero on asianmukaisesti peritty eikä veronkierron tai veron maksamatta jättämisen vaaraa ole?

5)

Voidaanko oikeusvarmuuden periaatetta, luottamuksensuojan periaatetta ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 41 artiklassa tarkoitettua oikeutta hyvään hallintoon tulkita siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansallisen lainsäädännön säännösten tulkinnalle, jonka mukaan veronpalautuksen hakemiselle asetetun määräajan noudattamisen kannalta ratkaiseva on hallintoviranomaisen veronpalautusta koskevan päätöksen tekohetki eikä ajankohta, jona verovelvollinen käyttää oikeuttaan veronpalautukseen?”

III. Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

30.

Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimen kirjaamoon 20.10.2016.

31.

Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet verohallitus, Slovakian hallitus ja Euroopan komissio.

32.

Suullista käsittelyä ei pidetty välttämättömänä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

IV. Tiivistelmä asianosaisten lausumista

33.

Verohallituksen ja Slovakian hallituksen kirjelmissä, jotka ovat sisällöltään samankaltaiset, ehdotetaan yhteisenä vastauksena neljään ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että unionin oikeus ei ole esteenä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle ja käytännölle.

34.

Slovakian hallitus katsoo ensinnäkin, että arvonlisäveron palautuksella vain sovelletaan tämän veron vähennysoikeutta, joka kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään ja jota ei voida rajoittaa. (7) Palautusoikeuden syntyajankohta on määritettävä arvonlisäveron vähentämistä koskevien säännösten nojalla, vaikka kyseisissä säännöksissä ei viitata nimenomaisesti palautukseen.

35.

Tämän ajankohdan vahvistamiseksi molemmat kansalliset viranomaiset vetoavat direktiivin 2006/112 62 artiklan 2 alakohtaan sekä 63, 167, 170 ja 171 artiklaan. Kyseisistä säännöksistä ne päättelevät, että veron palautusoikeuden käyttämiselle asetettu määräaika tavaroiden osalta alkaa kulua verosaatavan syntymisestä, toisin sanoen kyseessä olevan tavaran luovutuksesta.

36.

Laskulla sitä vastoin ei ole vaikutusta kyseisen ajankohdan määrittämiseen, eikä arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohtaa voida tulkita siten, että vähennysoikeus syntyisi laskun saamisesta. Se, että määräajan alkaminen yhdistetään mainitun asiakirjan saamiseen, on viranomaisten mukaan vastoin oikeusvarmuuden, verotuksen neutraalisuuden ja suhteellisuuden periaatteita.

37.

Toiseksi kansalliset viranomaiset päättelevät direktiivin 2006/112 168, 171, 179 ja 180 artiklaan sekä direktiivin 2008/9 14, 15 ja 16 artiklaan vedoten, että palautusoikeuden käyttäminen ajoissa edellyttää sen käyttämistä oikeuden syntymistä seuraavan kalenterivuoden syyskuun 30. päivään mennessä. Se, että jäsenvaltio hylkää arvonlisäveron palautusta koskevan hakemuksen, joka on jätetty kyseisen päivämäärän jälkeen, ei ole ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

38.

Slovakian hallitus toteaa, että arvonlisäverodirektiivin 180 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat jatkaa palautusoikeuden käyttämiselle asetettua määräaika (8) mutta eivät kuitenkaan rajoituksetta, minkä perusteella arvonlisäveron palauttamiselle voidaan kansallisessa

lainsäädännössä asettaa preklusiivinen määräaika. (9)

39.

Lopuksi molemmat kansalliset viranomaiset katsovat, että viidettä ennakkoratkaisukysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole täsmentänyt merkityksellisiä tosiseikkoja eikä selittänyt niiden merkitystä pääasian ratkaisemisen kannalta.

40.

Komissio ehdottaa, että kolmeen ensimmäiseen kysymykseen vastataan yhdessä. Se katsoo, että voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan verovelvollisella on oltava hallussaan lasku, josta ilmenee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrä. (10) Se huomauttaa, että Slovakian veroviranomaisen näkemys johtaisi siihen, että verovelvollisella olisi vähennysoikeus, vaikka se ei olisi maksanut Slovakian valtiolle mitään eikä sillä olisi hallussaan laskua. Se lisää, että vaikka verovelvollinen olisi käyttänyt vähennysoikeuttaan, vähennys olisi tässä tapauksessa evätty.

41.

Komissio katsoo, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa oikaisutapauksissa oikaisu antaa oikeuden arvonlisäveron vähennykseen, joka vastaa veron maksua. Verovelvollinen voi vaatia oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen vain silloin, kun sille on luovutettu tavaroita ja sillä on hallussaan niistä laadittu lasku.

42.

Neljännän ennakkoratkaisukysymyksen osalta komissio toteaa, ettei Volkswagen voinut käyttää oikeuttaan arvonlisäveron vähentämiseen objektiivisista syistä, koska se sai tiedon arvonlisäverovelan olemassaolosta vasta sille toimitetuista laskuista. Viiden vuoden preklusiivisen määräajan soveltaminen Volkswageniin tavaroiden luovutuksesta alkaen tarkoittaa komission mukaan tässä tilanteessa sitä, että vähennysoikeuden käyttäminen on käytännössä mahdotonta.

43.

Lisäksi tämä tilanne johtaa sen mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamiseen, koska Volkswagenin oli maksettava arvonlisävero jopa yli viiden vuoden takaisista ajanjaksoista saamatta oikeutta veron vähentämiseen niiden kaikkien osalta. Komissio lisää, että samoista syistä Slovakian lainsäädännössä ylitetään jäsenvaltiolla olevan harkintavallan rajat.

44.

Viidennen ennakkoratkaisukysymyksen osalta komissio toteaa, ettei siihen ole tarpeen vastata, koska sen arvioimiseksi, onko kansallinen lainsäädäntö yhteensopivaa unionin oikeuden kanssa, on riittävää tukeutua direktiiviin 2006/112 tai muihin johdetun oikeuden säännöksiin arvonlisäveron alalla.

V. Asian arviointi

A. Alustava huomautus, kysymyksenasettelu ja kysymysten uudelleenmuotoilu

45.

Vaikka verovelvollinen vaatii pääasiassa Slovakian veroviranomaisia palauttamaan arvonlisäveron, tosiasiallisesti tämä palautus on vain seurausta sen arvonlisäveron, jonka

verovelvollinen on velvollinen maksamaan, ja sen arvonlisäveron, joka tulee Volkswagenin maksettavaksi tai jonka se on maksanut muussa jäsenvaltiossa kuin sijaintivaltiossaan, välisestä erotuksesta eli saldosta.

46.

Riita-asia on siis ratkaistava tulkitsemalla vähennysoikeutta koskevia säännöksiä, sillä kyseinen oikeus johtaa arvonlisäveron mahdolliseen palauttamiseen. Palautus on väline, jonka avulla jäsenvaltio maksaa sen alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle takaisin arvonlisäveron, joka sisältyy muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle kyseisessä jäsenvaltiossa luovuttamiin tavaroihin tai suorittamiin palveluihin.

47.

Palautusta koskevat direktiivin 2008/9 säännökset vastaavat direktiivin 2006/112 170 artiklan säännöksiä. Ensiksi mainittua direktiiviä on siis tulkittava jälkimmäisessä direktiivissä vähennysoikeudesta annettujen säännösten mukaisesti, koska direktiivi 2006/112 on koko arvonlisäverosääntelyn perussäädös.

48.

Näin ollen on ensisijaisesti noudatettava vähennysoikeutta koskevia direktiivin 2006/112 säännöksiä (erityisesti sen 167, 168 ja 178 artiklaa). Toissijaisesti voidaan tukeutua direktiivin 2008/9 14, 15 ja 16 artiklaan, jotka koskevat veron vähentämistä, mutta mielestäni se ei ole tarpeen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle. Suhteellisuusperiaatetta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta on joka tapauksessa noudatettava.

49.

Olen Slovakian viranomaisten ja osaksi komission kanssa samaa mieltä siitä, että ennakkoratkaisukysymykset ensimmäisestä neljanteen liittyvät läheisesti toisiinsa ja ne on syytä käsitellä yhdessä. Käsitteäkseni mainitut kysymykset on myös muotoiltava uudelleen unionin tuomioistuimen vastauksen selventämiseksi.

50.

Näistä neljästä kysymyksestä on mielestäni lyhyesti todettava, että ratkaisevaa on tutkia, onko unionin oikeuden (erityisesti arvonlisäverodirektiivin 167, 168 ja 178 artiklan sekä suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen) nojalla mahdollista evätä verovelvolliselta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus sillä perusteella, että tämän oikeuden käyttämiselle asetettu määräaika on umpeutunut, kun a) on virheellisesti katsottu, että tavaroiden luovutus ei ollut verollinen, ja b) virhe oikaistiin vuosia myöhemmin, jolloin verovelvollinen maksoi arvonlisäveron ja on sen jälkeen vaatinut sen palauttamista.

51.

Viides ennakkoratkaisukysymys puolestaan käsitellään erikseen.

B. Ennakkoratkaisukysymykset 1–4

52.

Unionin tuomioistuin on lausunut useita kertoja arvonlisäveron vähennysoikeuteen sovellettavista

aineellisista ja muodollisista edellytyksistä.

53.

Aineellisten edellytysten osalta huomio on kohdistunut direktiivin 2006/112 niihin säännöksiin, jotka koskevat tämän vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta (direktiivin X osaston 1 luvussa oleva 167 artikla ja sitä seuraavat artikkelit). (11) Näiden säännösten mukaan vähennysoikeus saa alkunsa silloin, kun verosaatava syntyy: tavaroiden luovutuksen tapauksessa silloin, kun tavara siirretään tavarantoimittajalta verovelvolliselle. (12) Arvonlisäverosaatavan syntymisen kannalta ratkaisevaa on se, toteutuuko yhden osapuolen toteuttama omaisuuden siirtotoimenpide, jolla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja. (13)

54.

Vähennysoikeutta koskevat muodolliset edellytykset puolestaan ”sääntelevät vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia ja valvontaa sekä arvonlisäverojärjestelmän asianmukaista toimintaa, kuten esimerkiksi kirjanpitoa, laskutusta ja ilmoituksia koskevat velvollisuudet”. (14) Näistä edellytyksistä (15) käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön kannalta ratkaiseva on se, joka koskee laskua: arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan mukaan ”vähennysoikeuden käyttö edellyttää” verovelvolliselta saman direktiivin ”XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa”.

55.

Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että a) tavaroiden luovutus Volkswagenille oli toteutettu aikanaan siten kuin siitä laaditussa laskussa myöhemmin todettiin ja b) tässä laskussa annettiin (tai ainakaan ei ole kiistetty, että näin ei olisi) kaikki direktiivissä 2006/112 edellytetyt tiedot. Siten sekä arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymiselle että tämän oikeuden käytölle asetetut aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyvät. (16)

56.

Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteuttamista selvittämistoimista näin ollen muuta ilmene, Volkswagen saattoi siis lain mukaan lähtökohtaisesti käyttää vähennysoikeuttaan. Hyvä osoitus tästä on, että verohallinto on myöntänyt sille tämän oikeuden, vaikkakin vain osalle niistä verokausista, joiden osalta tätä oikeutta käytettiin. Jäljelle jäävien kausien osalta Slovakian hallitus ja verohallitus väittävät, että viiden vuoden määräajan umpeutuminen tekee näiden oikeuksien käytön mahdottomaksi.

57.

Arvonlisäverodirektiivissä ei viitata nimenomaisesti vähennysoikeuden käytölle asetettuun määräaikaan. Sen mainitsematta jättäminen ei ole esteenä sen asettamiselle kansallisessa lainsäädännössä oikeusvarmuuteen liittyvistä syistä. Unionin tuomioistuin on todennut, että ”preklusiivista määräaika, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vähentämättä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, menettää vähennysoikeuden, ei voida pitää yhteensoveltumattomana kuudennessa direktiivissä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, jos yhtäältä tätä määräaika sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin että yhteisön oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin verotuksen alalla (vastaavuusperiaate) ja [jos toisaalta] se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate)”. (17)

58.

Tämän määräajan alkamisajankohtaa määritettäessä ei kuitenkaan voida ottaa huomioon yksinomaan sitä hetkeä, jolloin tavaroiden luovutus tapahtuu, erillään muista merkityksellisistä seikoista. Vaikka direktiivin 2006/112 167 artiklan mukaan vähennysoikeus saa alkunsa samanaikaisesti verosaatavan syntymisen kanssa, kyseisen oikeuden käyttäminen on saman direktiivin 178 artiklan mukaan mahdollista vasta siitä alkaen, kun verovelvollisella on hallussaan tavaroiden luovuttamisesta laadittu lasku.

59.

Vähennysoikeuden syntyajankohdan ja kyseisen oikeuden käyttöajankohdan erottaminen toisistaan perustuu arvonlisäveron toimintamekanismiin:

—

Hankkiessaan tavarat verovelvollinen tilittää, tai ainakin on velvollinen tilittämään, tavarantoimittajalle arvonlisäveron, joka sisältyy niiden tuotteiden hintaan, jotka verovelvollinen käyttää itse yleensä verollisiin liiketoimiinsa.

—

Veron hallinnointia varten tämän jo maksetun arvonlisäveron vähentäminen voidaan kuitenkin panna täytäntöön myöhemmissä tilityksissä, jotka on esitettävä veroviranomaisille toimittamalla niiden tueksi tai tarvittaessa niiden liitteenä niitä vastaavat laskut, (18) jotka ovat välttämätön todiste vähennysoikeuden (mahdollisen palautusoikeuden) saamiseksi.

60.

Näin ollen vähennysoikeudessa yhdistetään toisiinsa kaksi arvonlisäveromaksua: a) se, jonka verovelvollinen on suorittanut tavarantoimittajalta saamiensa tavaroiden luovutuksesta, ja b) se, jonka verovelvollisen asiakas maksaa kyseisen verovelvollisen luovuttaessa sille omia tuotteitaan. Laskut (19) ovat todiste siitä, että niihin liittyvät toimet on toteutettu ja että maksettuun hintaan sisältyy lainmukaisen verokannan soveltamisen tuloksena saatu arvonlisäveron määrä. (20)

61.

Tämä arvonlisäveron määrä kuuluu kuitenkin tosiasiallisesti jo verohallinnolle, mikä on peruste arvonlisäverosaatavan syntymiselle siitä alkaen, kun vero tilitetään tai se olisi pitänyt tilittää. Laskun laatija pidättää sen suorittaessaan verohallintoa avustavaa tehtäväänsä eli toimiessaan arvonlisäveron kerääjän ominaisuudessa. Tuntuu johdonmukaiselta, että vähennysoikeus syntyy samanaikaisesti, koska verovelvollisen on voitava vedota tämän veron maksamiseen tilittäessään sen veroviranomaiselle.

62.

Kuten unionin tuomioistuin on todennut, ”vähennysjärjestelmän avulla jakeluketjun väliportaavat voivat vähentää omasta veroperusteestaan ne summat, jotka kukin niistä on maksanut vastaavasta liiketoimesta omalle tavaraluovuttajalleen arvonlisäverona, ja tilittää näin ollen verohallinnolle sen osan arvonlisäverosta, joka vastaa kunkin väliportaan tavaraluovuttajalleen maksaman hinnan ja sen hinnan välistä erotusta, jolla kukin on luovuttanut tavarat ostajalle”. (21)

63.

Tämä mekanismi heijastaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta; yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa nimittäin kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. Mainitussa järjestelmässä vähennysjärjestelmän tarkoituksena on kokonaan vapauttaa elinkeinonharjoittaja maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta.

64.

Vähennysoikeudessa keskeistä on siis se, että verovelvollinen maksaa veron tavarantoimittajalle. Vähennystä ei nimittäin voida erottaa veron maksamisesta: ellei verovelvollinen ole maksanut arvonlisäveroa, jonka tavallisesti on ilmentävä laskusta, hänellä ei ole mitään oikeudellista eikä taloudellista perustetta käyttää vähennysoikeuttaan.

65.

Direktiivissä 2006/112, erityisesti sen 167 artiklassa, unionin lainsäätäjä tarkastelee tavanomaista tilannetta, jossa tavaroiden luovutus, niiden maksaminen ja arvonlisäverollisen laskun toimittaminen tapahtuvat käytännössä samanaikaisesti. Näissä tapauksissa on johdonmukaista, että verosaatava ja vähennysoikeus syntyvät samanaikaisesti. (22)

66.

Pääasiassa kyseessä olevan kaltaista tilannetta voidaan sitä vastoin pitää maksettavan arvonlisäveron kannalta poikkeuksellisenä tai epätavallisena, koska a) vastaanottaessaan tavarantoimittajan luovuttamat tavarat Volkswagen ei maksanut lainkaan arvonlisäveroa, koska kumpikaan osapuoli ei pitänyt liiketoimintaa arvonlisäverollisena, ja b) samalla Volkswagen ei saanut arvonlisäverollista laskua, jonka perusteella sillä olisi ollut mahdollisuus käyttää vähennysoikeuttaan.

67.

Tässä tilanteessa verovelvollinen ei tietenkään voinut vaatia oikeutta vähentää arvonlisäveroa, jota hän ei ollut etukäteen maksanut.

68.

Tilanne muuttui merkittävästi, kun Hella-yhtiöt oikaisivat vuonna 2010 liiketoimet, joita oli virheellisesti pidetty arvonlisäverottomina, eli perivät Volkswagenilta määrän, jonka se oli velvollinen maksamaan, ja tilittivät sen valtiolle. Tästä alkaen verosaatavan syntyminen ja siitä seuraava vähennysoikeus olisi mielestäni pitänyt liittää veron tosiasialliseen maksamiseen.

69.

Toisin sanoen nämä tapahtumat ovat käytännössä esimerkki arvonlisäveron maksamisesta myöhässä. (23) Liiketoimien oikaisemisella täytettiin todellisuudessa vähennysoikeuden saamisen aineelliset ja muodolliset edellytykset. Tämän oikeuden käyttämiselle asetetun määräajan oli alettava kulua silloin, kun tavaroiden luovutus oli todella tapahtunut, maksettavaksi tuli tietty arvonlisäveron määrä, joka tilitettiin valtiolle, ja laadittiin vastaava arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan vaatimusten mukainen lasku.

70.

Slovakian veroviranomaiset sitä vastoin soveltavat kansallista verolainsäädäntöään (erityisesti verotusmenettelykoodeksin 45 §:ää) siirtäessään arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttöä taaksepäin siihen todelliseen ajankohtaan, jolloin tavarat alun perin luovutettiin (vuodet 2004–2010). Sen jälkeen ne soveltavat viiden vuoden preklusiivista määräaika ja asettavat laskentaa varten sen alkamisajankohdaksi tämän saman päivämäärän. Näiden seikkojen perusteella ne päättävät, että vähennysoikeutta ei voida käyttää vanhentuneiden verovuosien osalta (eli vuodet 2004 ja 2005 sekä osa vuodesta 2006, koska palautushakemus jätettiin 1.7.2011).

71.

Mielestäni tämä menettelytapa ei ole asianmukainen. Ensinnäkin panen merkille, että Slovakian verohallinto soveltaa viiden vuoden määräaika Volkswagenin vahingoksi, kun verotusmenettelykoodeksin 45 §:n (24) mukaan tätä samaa määräaika sovelletaan myös veronkanton eli kyseisen yrityksen hyväksi, koska kyseinen säännös on esteenä sille, että verohallinto kantaa maksettavaksi tulleita veroja, joita ei kuitenkaan ole vielä peritty, jos tämä ajanjakso on jo kulunut loppuun. (25)

72.

Ellei verohallinto ole nähnyt estettä sille, että se vastaanottaa yli viiden vuoden kuluttua määrä, jotka Volkswagen oli velvollinen maksamaan arvonlisäveroina esimerkiksi vuonna 2004, sen pitäisi vastaavasti myöntää kyseiselle verovelvolliselle oikeus tällä samalla perusteella vähentää maksettu arvonlisävero.

73.

Toiseksi direktiivin 2006/112 167 artiklaa voidaan tulkita siten, ettei se ole esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa vilpittömässä mielessä toimineelta verovelvolliselta (26) ei evätä kokonaan hänen oikeuttaan vähentää arvonlisävero.

74.

Slovakian veroviranomaisten kansallisesta oikeudesta esittämä tulkinta, jota ne soveltavat menettelyssään, johtaa siihen, että ne epäävät tämän oikeuden käyttämisen arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen vastaisesti. Unionin tuomioistuin on korostanut tämän periaatteen ensisijaisuutta ja sitä, että vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä näin ollen yleensä voida rajoittaa. (27)

75.

Verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset edellytykset. (28) Unionin tuomioistuin on selvästi puoltanut vähennysoikeuden soveltamista mahdollisimman usein todetessaan arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan, 178 artiklan a alakohdan, 179 artiklan ja 226 artiklan 3 alakohdan vastaiseksi esimerkiksi sellaisen kansallisen lainsäädännön, jonka nojalla laskun oikaisemisella pakollista tietoa koskevilta osin ei ollut taannehtivaa vaikutusta, minkä johdosta mahdollisuus vähentää maksettava vero rajoittui laskun oikaisuvuoteen sen alkuperäisen antamisvuoden sijasta. (29)

76.

Jos nimittäin tämän rajoituksen katsottiin olevan direktiivin 2006/112 vastainen, samasta syystä sen vastaisena voidaan pitää Slovakian menettelyä, jolla tosiasiallisesti evätään mahdollisuus käyttää vähennysoikeutta pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa tapauksissa. On otettava huomioon, että tämän oikeuden käyttäminen on mahdollista vain, kun sen haltija on tietoinen siitä, että sen liiketoimet ovat arvonlisäverollisia, mutta ei ennen sitä, jos se on toiminut vilpittömässä mielessä (toistan, että tämä on käsiteltävässä asiassa riidatonta).

77.

Lopuksi totean, että pääasiassa riitautettu menettely on mielestäni suhteeton. On totta, että direktiivin 2006/112 273 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat toteuttaa toimenpiteitä veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Nämä toimenpiteet, joihin oikeusvarmuuteen liittyvistä syistä kuuluu vähennysoikeuden käyttöä koskevien määräaikojen asettaminen, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta. (30)

78.

Kun nimittäin on todettu verovelvollisen toimineen vilpittömässä mielessä, suljettu pois petokset tai veroedut ja kun otetaan huomioon, että liiketoimet oikaistiin, on suhteetonta evätä vähennysoikeus kyseiseltä verovelvolliselta vain siksi, että hän on tulkinnut virheellisesti nämä liiketoimet arvonlisäverottomiksi ja niiden oikaisemiseen kului yli viisi vuotta.

79.

Tosiasiallisesti Slovakian verohallinto myöntää, että vähennys voitiin tehdä, mutta se rajaa sen niihin arvonlisäveron maksuvelvollisuutta koskeviin ajanjaksoihin, joiden se ei katso vanhentuneen. Kuten nimittäin jo edempänä totesin, on niin, että jos yli viiden vuoden ajanjakso ei ole ollut esteenä sille, että arvonlisäveron määrä maksetaan taannehtivasti valtiolle, sen ei vastaavasti pitäisi olla esteenä myöskään vähennysoikeuden käytölle.

80.

Näin ollen ehdotan, että ensimmäisestä neljanteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, kun on virheellisesti mutta vilpittömässä mielessä katsottu, että tavaroiden luovutus ei ollut arvonlisäverollinen, ja tämän veron maksu on oikaistu vuosia myöhemmin, verovelvollisella on oikeus vähentää (tai saada palautetuksi) tähän liiketoimeen liittyvän arvonlisäveron määrä.

C. Viides ennakkoratkaisukysymys

81.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, ovatko oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 41 artikla esteenä Slovakian veroviranomaisten esittämälle kansallisen lainsäädännön tulkinnalle.

82.

Sen sijaan, että edellä mainittu ennakkoratkaisukysymys jätettäisiin kokonaisuudessaan

tutkimatta, kuten Slovakian hallitus ehdottaa, olen komission kanssa samaa mieltä siitä, ettei siihen ole tarpeen vastata, koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilykset voidaan hälventää pelkästään tukeutumalla unionin tuomioistuimen direktiivistä 2006/112 esittämään tulkintaan. Esitän kuitenkin toissijaisesti näkemykseni sen sisällöstä siltä varalta, että unionin tuomioistuin päättää tutkia sen.

83.

Totean ensinnäkin siltä osin kuin on kyse perusoikeuskirjan 41 artiklasta, joka koskee oikeutta hyvään hallintoon, että se ei ole merkityksellinen pääasiassa, koska kyseistä määräystä ei ole osoitettu jäsenvaltioille vaan ainoastaan unionin toimielimille, elimille ja laitoksille. (31) Koska pääasiassa on kyse jäsenvaltion veroviranomaisten menettelystä, kyseistä artiklaa ei sovelleta siihen.

84.

Totean toiseksi, että mahdollinen luottamuksensuojan periaatteen loukkaaminen edellyttäisi, että hallintoviranomainen olisi synnyttänyt Volkswagenissa täsmällisiin vakuutteluihin perustuvia perusteltuja odotuksia (32) siitä, että viranomainen hyväksyisi sen vaatimukset, siten, että kuka tahansa huolellinen ja asiantunteva taloudellinen toimija olisi perustanut toimintansa tällaiseen varmuuteen. (33)

85.

Ennakkoratkaisupyynnöstä ei kuitenkaan ilmene, että edellä mainittuja vakuutteluja olisi annettu. Ennakkoratkaisupyynnössä on pikemminkin kuvattu hallinnollinen käytäntö, joka koskee kansallisen oikeuden tulkintaa arvonlisäveron palautusvaatimukselle asetetun määräajan osalta. Selvitysosassa ei viitata konkreettisiin vakuutteluihin, joiden perusteella Volkswagen olisi voinut muodostaa odotuksia vaatimustensa hyväksymisestä.

86.

Koska näistä hypoteettisista vakuutteluista ei siis ole tarkempia tietoja, unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen viidennen ennakkoratkaisukysymyksen tähän osaan. (34)

87.

Totean lopuksi kolmanneksi, että oikeusvarmuuden periaate edellyttää unionin tuomioistuimen mukaan, että ne, joita asia koskee, voivat unionin säännösten perusteella saada yksiselitteisesti selville oikeuksiensa ja velvollisuuksiensa laajuuden, jotta he pystyvät – asian tuntien – ryhtymään toimenpiteisiin sen johdosta. (35)

88.

Kuten jo edellä totesin, (36) unionin tuomioistuin on vahvistanut, että jäsenvaltiot voivat tietyin edellytyksin asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käytölle ”preklusiivisia määräaikoja” edellyttäen, etteivät ne johda kyseisen oikeuden poistamiseen tosiasiallisesti tai lainsäädäntöteitse. (37)

89.

Oikeusvarmuus edempänä tarkoitetussa merkityksessä ymmärrettynä saattaisi kärsiä, jos näitä määräaikoja koskevia kansallisia säännöksiä tulkittaisiin sattumanvaraisesti ja arvaamattomasti tai

niiden tulkinta muuttuisi eri veroviranomaisten mukaan. Näin ei kuitenkaan näytä tapahtuneen käsiteltävässä asiassa, jossa vaikuttaa siltä, että vähennysoikeus on evätty muilta verovelvollisilta, jotka ovat samassa tilanteessa Volkswagenin kanssa. (38)

90.

On aivan eri asia, onko mainittu tulkinta, vaikkakin se on kansallisella tasolla yhtenäinen, unionin oikeuden mukainen. Jos näin ei ole, kuten olen neljä ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä tutkittuani esittänyt, kyseisen tulkinnan toteaminen direktiivin 2006/112 vastaiseksi on riittävää koko ennakkoratkaisupyyntöön vastaamiseksi.

VI. Ratkaisuehdotus

91.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Najvyšší súd Slovenskej republikyn esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167, 168 ja 178 artikla sekä verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate ovat esteenä sille, että vilpittömässä mielessä toimineelta verovelvolliselta evätään arvonlisäveron vähennysoikeus pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa katsottiin virheellisesti, ettei tavaroiden luovutus ollut verollinen, mutta oikaistiin se vuosia myöhemmin ja maksettiin siitä arvonlisävero.

(1) Alkuperäinen kieli: espanja.

(2) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä direktiivi 2006/112 tai arvonlisäverodirektiivi).

(3) Arvonlisäverodirektiivin 219 a–240 artikla.

(4) Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2008, L 44, s. 23). Arvonlisäverodirektiivin 171 artiklassa viitataan arvonlisäveron palauttamisen osalta täytäntöönpanosäännöksiin, jotka sisältyvät tällä hetkellä direktiiviin 2008/9.

(5) Jäljempänä arvonlisäverolaki.

(6) On kiistatonta, että näitä tavaroita käytettiin Volkswagenin verollisen liiketoiminnan tarpeisiin.

(7) Se mainitsee tältä osin tuomion 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 30 kohta).

(8) Ks. tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 46 kohta).

(9) Se viittaa tuomioon 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 45 ja 46 kohta).

(10) Se palauttaa tässä yhteydessä mieleen tuomion 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 35 kohta).

(11) Tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429, 41 kohta). Tuomiossa oli kyse lähinnä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun

neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1) (jäljempänä kuudes direktiivi), 17, 18 ja 22 artiklasta, mutta nämä säännökset on otettu osaksi jopa sanatarkasti direktiiviin 2006/112; ks. tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 5–11 kohta).

(12) Direktiivin 2006/112 63 artikla.

(13) Tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(14) Tuomio 11.12.2014, Index Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 42 kohta).

(15) Direktiivin 2006/112 178 artikla ja sitä seuraavat artikkelit.

(16) Tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 44 kohta).

(17) Tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 46 kohta).

(18) Direktiivin 2006/12 218 artiklan mukaan on hyväksyttävä laskuksi ”kaikki paperimuodossa tai sähköisessä muodossa olevat tositteet tai ilmoitukset, jotka täyttävät [3] luvussa asetetut vaatimukset”.

(19) Vaikka vähennysoikeuden saaminen edellyttää yleensä laskun olemassaoloa, se voidaan kuitenkin tietyissä olosuhteissa jättää esittämättä tämän kuitenkaan estämättä vähennysoikeuden käyttöä. Ks. vastaavasti tuomio 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 47 kohta).

(20) Ks. direktiivin 2006/112 226 artiklan 9 ja 10 kohta.

(21) Ks. tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 36 kohta).

(22) Unionin tuomioistuin on todennut, että ”kyseisen vähennysoikeuden käytön osalta olettamana on se, että verovelvolliset eivät lähtökohtaisesti suorita maksua eivätkä siis maksa ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ennen kuin ovat saaneet laskun tai sellaisen muun asiakirjan, jota voidaan pitää laskuna, ja että arvonlisäveron ei voida katsoa sisältyvän johonkin liiketoimeen ennen kuin kyseinen vero on maksettu”. Tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 35 kohta).

(23) Unionin tuomioistuin on todennut, että ”arvonlisäveron tilittämistä myöhässä ei – – voida sellaisenaan rinnastaa veropetokseen, joka edellyttää, että yhtäältä – – kyseessä olevan liiketoimen seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden [arvonlisäveroa koskevien] säännösten tavoitteen vastaista” ja että ”verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä sille, että seuraamuksena on vähennysoikeuden epääminen, kun arvonlisävero tilitetään myöhässä”. Ks. 12.7.2012 annetun tuomion EMS-Bulgaria Transport OOD (C-284/11, EU:C:2012:458) 74 kohta ja tuomiolauselman.

(24) Muistutan, että tämän säännöksen mukaan viiden vuoden preklusiivinen määräaika velvoittaa sekä verohallintoa että verovelvollista: ensiksi mainittu ei voi periä veroa tai verojen erotusta viiden vuoden määräajan umpeuduttua eivätkä verovelvolliset voi hakea jo maksettujen verojen palautusta tämän saman määräajan umpeuduttua.

(25) Unionin oikeudessa asetetaan kanteen nostamiselle kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään sekä asianosaista että viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta; ks. tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, 42 kohta).

(26) Pääasian asianosaiset ovat yksimielisiä siitä, että Hella-yhtiöt ja Volkswagen-yhtiö eivät toimineet vilpillisesti tai olleet tietoisia sääntöjenvastaisuudesta, joka aiheutuu tavaroiden luovutusten pitämisestä arvonlisäverottomina.

(27) Tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 30 kohta).

(28) Tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 38 kohta).

(29) Ibid., tuomion 43 kohta.

(30) Ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 62 kohta).

(31) Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 83 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(32) Tuomio 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, 76 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(33) Tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(34) Ks. mm. tuomio 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(35) Tuomio 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 59 kohta).

(36) Tämän ratkaisuehdotuksen 57 ja 77 kohta.

(37) Tuomio 9.6.2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, 58–61 kohta).

(38) Ennakkoratkaisupyyntöissä selitetään, että on muita vastaavassa tilanteessa olevia yrityksiä.