

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

30 päivänä marraskuuta 2017 (1)

Asia C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

vastaan

Flexipiso – Pavimentos SA

(Ennakkoratkaisupyyntö – Supremo Tribunal de Justiça (ylin tuomioistuin, Portugali))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Vähennysoikeuden rajoittaminen – Vähennysoikeuden syntyminen

I. Johdanto

1. Unionin tuomioistuinta pyydetään lausumaan arvonlisäverotukseen liittyvästä kysymyksestä siviilioikeudellisessa riita-asiassa, joka koskee maksettavan kauppahinnan suuruutta.
2. Molemmat sopimuspuolet ovat sopimusta tehtäessä lähteneet siitä, että siihen sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa. Verohallinto on myöhemmin vahvistanut sopimukseen sovellettavan oikean verokannan, joka on yleinen verokanta, joten kyse on nyt siitä, voiko luovuttaja vielä vaatia tätä summaa jälkikäteen vastaajana olevalta hankkijalta. Vastaaja kieltäytyy maksamasta kyseistä summaa, koska se ei voi enää käyttää siltä osin vähennysoikeutta, koska määräaika vähennysoikeuden käyttämiselle on päättynyt.
3. Unionin tuomioistuimen on otettava tässä menettelyssä ja samaa aihetta käsittelevässä, vireillä olevassa asiassa Volkswagen AG(2) kantaa siihen, milloin vähennysoikeus syntyy täysimääräisenä (ts. objektiivisesti tarkasteltuna oikean suuruisena). Vähennysoikeus voi syntyä jo luovutusajankohtana, jona hankkija saa haltuunsa laskun, vaikka siihen olisikin merkitty liian alhainen veron määrä (käsiteltävässä asiassa vuonna 2008). Vaihtoehtona on, että vähennysoikeus syntyy täysimääräisenä vasta, kun tehdään lasku, johon on merkitty oikea (korkeampi) veron määrä (käsiteltävässä asiassa vuonna 2012).
4. Käsiteltävää asiaa on tarkasteltava tältä osin yhdessä asioiden Barlis 06(3) ja Senatex(4) kanssa. Mainituissa asioissa unionin tuomioistuin on todennut, ettei virheellinen lasku vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen. Tältä osin unionin tuomioistuin saa nyt tilaisuuden kehittää tätä

oikeuskäytäntöä.

II. Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Unionin oikeus

5. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(5) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 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;

— —”

6. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklassa 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;

— —”

7. Saman direktiivin 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

— —

10) maksettava arvonlisäveron määrä, paitsi jos sovelletaan erityisjärjestelmää, jossa tämän direktiivin mukaisesti tällaista seikkaa ei mainita;

— —”

B. Portugalin oikeus

8. Portugalin arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, jäljempänä CIVA) 7 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Rajoittamatta seuraavien momenttien soveltamista verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy

a) tavaroiden luovutuksen yhteydessä sillä hetkellä, kun tavarat siirretään hankkijalle”.

CIVA:n 8 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Edellisessä pykälässä säädetystä riippumatta aina, kun tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen liittyy 29 §:ssä tarkoitettu velvollisuus antaa lasku tai siihen rinnastettava

asiakirja, verosaatava syntyy,

a) jos laskun tai siihen rinnastettavan asiakirjan antamisen määräaika on noudatettu, sen antamishetkellä”.

9. CIVA:n 36 §:ssä säädetään seuraavaa:

”_ _

5. Laskuissa ja niihin rinnastettavissa asiakirjoissa on oltava päiväys ja juokseva numero sekä seuraavat tiedot:

_ _

d) sovellettavat verokannat ja maksettavan arvonlisäveron määrä”.

10. Vähennysoikeuden käytön määräajasta säädetään CIVA:n 98 §:ssä seuraavaa:

”_ _

2. Rajoittamatta erityissäännösten soveltamista oikeutta veron vähentämiseen tai ylimenevän osan palautukseen voidaan käyttää ainoastaan neljän vuoden ajan vähennys- tai palautusoikeuden syntymisestä.”

III. Pääasia

11. Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan pääasian kantaja, Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (jäljempänä Biosafe), myi vastaajana olevalle Flexipiso – Pavimentos SA:lle helmikuun 2008 ja toukokuun 2010 välisenä aikana kumirouhetta yhteensä 664 538,77 euron arvosta ja merkitsi laskuun viiden prosentin alennetun arvonlisäverokannan.

12. Vuonna 2011 tehdyssä, verovuosia 2008–2010 koskevassa verotarkastuksessa todettiin, että kantajan olisi pitänyt periä arvonlisäveroa 21 prosentin verokannan mukaisesti. Veroviranomainen peri veronkantojen erotuksen, 100 906,50 euroa, jälkikäteen kantajalta, joka tilitti veron valtiolle.

13. Kantaja lähetti 24.10.2012 erotuksen määrää vastaavan maksukehotuksen vastaajalle, joka kuitenkin kieltäytyi maksamasta sitä.

14. Nostamassaan siviilioikeudellisessa kanteessa kantaja vaatii vastaajaa maksamaan kyseisen määrän. Kantajan mukaan vastaaja voi vaatia maksettavaa määrää myöhemmin takaisin verohallinnolta, koska suoritettuaan maksun kantajalle se on oikeutettu vähentämään vastaavan ostoihin sisältyvän veron.

15. Vastaaja väittää tästä, että CIVA:n 98 §:n 2 momentissa säädetään neljän vuoden määräajasta vyörytetyn arvonlisäveron vähentämisestä koskevan oikeuden käyttämiselle. Tämä määräaika oli vastaajan mukaan jo päättynyt silloin, kun se sai maksukehotuksen, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan täyttää kaikki edellytykset sille, että sitä voidaan pitää arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettuna laskuna.

16. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ja muutoksenhakutuomioistuimena toiminut Tribunal da Relação de Lisboa (Lissabonin ylioikeus, Portugali) katsoivat, että määräaika alkoi ja siten vähennysoikeus syntyi silloin, kun alkuperäiset laskut annettiin vuonna 2008, eikä silloin, kun laskua korjaavat asiakirjat (maksukehotus) annettiin lokakuussa 2012. Alempien oikeusasteiden

tuomioistuimet hylkäsivät tästä syystä kanteen, minkä jälkeen kantaja valitti asiassa Supremo Tribunal de Justiçaan (ylin tuomioistuin, Portugali).

IV. Menettely unionin tuomioistuimessa

17. Asiaa käsittelevä Supremo Tribunal de Justiça on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko neuvoston direktiivi 2006/112/EY ja erityisesti sen 63, 167, 168, 178–180, 182 tai 219 artikla tai verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollisen tavaroiden luovuttajan on verotarkastuksessa todettu perineen arvonlisäveroa liian pienen verokannan mukaisesti, minkä jälkeen se on maksanut lisää veroa ja pyrkii perimään vastaavan suorituksen niin ikään arvonlisäverovelvolliselta tavaroiden hankkijalta, hankkijaan sovellettava määräaika mainitun veronlisäyksen vähentämisoikeuden käyttämiseksi alkaa alkuperäisten laskujen antamisesta eikä laskuja korjaavien asiakirjojen antamisesta tai saamisesta?”

2) Jos estettä kuvatun kaltaiselle lainsäädännölle ei ole, ovatko kyseinen direktiivi ja erityisesti sen edellä mainitut artiklat tai verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä lainsäädännölle, jonka mukaan verotarkastuksen ja veronlisäyksen valtiolle maksamisen jälkeen alkuperäisten laskujen korjaamiseksi ja veronlisäyksen perimiseksi annetut asiakirjat oikeuttavat hankkijan silloin, kun vähennysoikeuden käytölle asetettu määräaika on jo umpeutunut, laillisesti kieltäytymään maksamasta sen maksettavaksi siirrettyä veronlisäystä sillä perusteella, ettei se enää voi vähentää veronlisäystä verotuksessaan?”

18. Portugalin tasavalta, Biosafe ja Euroopan komissio ovat esittäneet näistä kysymyksistä unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia.

V. Oikeudellinen arviointi

A. Ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottaminen

19. Portugalin hallitus katsoo, ettei toista ennakkoratkaisukysymystä voida ottaa tutkittavaksi. Käsiteltävässä asiassa molempien ennakkoratkaisukysymysten erityispiirteenä on, että ne nousevat esille siviilioikeudenkäynnissä, jossa asianosaiset ovat viime kädessä eri mieltä vastikkeen suuruudesta. Vastikkeen suuruus on ensisijaisesti asianosaisten välisen (siviilioikeudellisen) sopimuksen tulkintaa koskeva kysymys eikä kuulu unionin tuomioistuimen toimivaltaan. Myös se, tuleeko sovitun vastikkeen korottaminen jälkikäteen ylipäättään kysymykseen, jos molemmat sopimuspuolet ovat yksi- tai molemminpuolisesti arvioineet oikeustoimea väärin arvonlisäverolainsäädännön kannalta, on lähtökohtaisesti kansallisen oikeuden alaan kuuluva kysymys.

20. On syytä palauttaa mieleen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden 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.(6)

21. Tämä ei päde kumpaankaan ennakkoratkaisukysymykseen. Portugalin lainsäädännössä vaikuttaa olevan mahdollista korottaa hankkijan maksettavaksi tulevaa vastiketta jälkikäteen, jos verohallinto on vahvistanut luovuttajalle suuremman arvonlisäveron. Tällaisessa tapauksessa voi hyvinkin olla merkityksellistä (siviilioikeudellisesti), voiko hankkija neutralisoida tämän korotetun arvonlisäveron käyttämällä vähennysoikeutta. Jos hankkijalla ei ole tältä osin vähennysoikeutta, se joutuisi nimittäin kantamaan yksin arvonlisäverotuksessa tapahtuneeseen virheeseen liittyvän riskin siinä tilanteessa, että vastiketta voidaan korottaa jälkikäteen. Jos hankkijalla on tältä osin vähennysoikeus, luovuttaja kantaisi tämän riskin yksin siinä tilanteessa, että vastiketta ei voida korottaa jälkikäteen. Unionin tuomioistuimen hankkijan vähennysoikeuden olemassaolosta esittämät toteamukset voivat tältä osin olla ainakin hyödyllisiä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle sen käsiteltävänä olevassa siviilioikeudellisessa riita-asiassa. Sama pätee toiseen ennakkoratkaisukysymykseen. Molemmat ennakkoratkaisukysymykset voidaan siten ottaa tutkittavaksi.

B. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

1. Ennakkoratkaisukysymyksen sisältö

22. Kansallinen tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään nimenomaisesti, alkaako ”määräaika mainitun veronlisäyksen vähentämisoikeuden käyttämiseksi – – alkuperäisten laskujen antamisesta eikä laskuja korjaavien asiakirjojen antamisesta tai saamisesta”.

23. Kyse ei näin ollen ole siitä – toisin kuin komission ja Portugalin tasavallan huomautukset antavat olettaa –, onko kansallisessa lainsäädännössä säädetty 4 vuoden määräaika asianmukainen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii pikemminkin selvittämään, syntyykö vähennysoikeus täysimääräisenä jo liiketoimen suorittamisen seurauksena (käsiteltävässä asiassa vuonna 2008), vaikka osapuolet olisivat virheellisesti, että liiketoimeen sovelletaan alempaa arvonlisäverokantaa, eikä korkeampaa arvonlisäveroa otettu siksi huomioon hinnassa eikä merkitty laskuun.

24. Tältä osin kyseeseen tulee ainoastaan kaksi mahdollisuutta. Vähennysoikeus joko syntyy objektiivisesti tarkasteltuna oikean suuruisena asianosaisten oletuksista ja vastaavaan laskuun merkitystä veron määrästä riippumatta. Siinä tapauksessa vähennysoikeus olisi syntynyt käsiteltävässä asiassa vuonna 2008. Tai vähennysoikeus syntyy sen suuruisena kuin arvonlisävero on merkitty konkreettisesti vastaavaan laskuun. Siinä tapauksessa vähennysoikeus olisi syntynyt vuonna 2008 5 prosentin verokannan osalta ja vasta vuonna 2012 kyseisen 5 prosentin verokannan ja (oikean) 21 prosentin verokannan välisen erotuksen osalta.

25. Pidän jälkimmäistä näkemystä oikeana. Katson nimittäin, että on erotettava vähennysoikeuden *perusteen* syntyminen (tästä jäljempänä 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja *määrällisen* vähennysoikeuden syntyminen (jäljempänä 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Lähemmin tarkasteltuna tämä vastaa myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee muodollisesti virheellisten laskujen taannehtivaa korjaamista (tästä jäljempänä 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

2. Vähennysoikeuden perusteen syntyminen

26. Jos tarkastellaan lähemmin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, siinä on otettu toistaiseksi kantaa enimmäkseen vähennysoikeuden *perusteen* syntymiseen.

27. Tämän unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kyseinen vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä

sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä.(7)

28. Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, jos kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.(8)

29. Unionin tuomioistuim on todennut vähennysoikeuden syntymisen aineellisista edellytyksistä,(9) että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisen pitää käyttää tavaroita ja palveluja, joihin tämän oikeuden toteuttamiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa.

30. Koska arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa ei aseteta mitään muuta edellytystä sille, mihin asianomaiset tavarat tai palvelut vastaanottava henkilö niitä käyttää, on todettava, että kunhan edellisessä kohdassa mainitut kaksi edellytystä täyttyvät, verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.(10)

31. Tämä oikeuskäytäntö puoltaa sitä, että merkityksellistä on pelkästään kahden verovelvollisen välisen luovutuksen tai suorituksen tekeminen ja että hankkija käyttää vastaanottamiaan tavaroita tai vastaanottamaansa suoritusta verollisten liiketoimien suorittamiseen. Unionin tuomioistuim vaikuttaa pitävän virheettömän laskun olemassaoloa pelkkänä muodollisuutena. Se on kuitenkin lausunut tässä oikeuskäytännössä aina pelkästään vähennysoikeuden perusteen syntymisestä, koska verovelan määrä ja vähennysoikeuden suuruus olivat alun alkaenkin kiistattomia.

32. Nyt ratkaistava kysymys ei kuitenkaan koske vähennysoikeuden perusteen syntymistä vaan vähennysoikeuden *määrää*, koska liiketoimesta kannettiin ensin veroa väärän verokannan mukaisesti. On kiistatonta, että hankkija (käsiteltävässä asiassa Flexipiso – Pavimentos SA) voi vaatia vähennysoikeutta sovitun ja myös laskuun merkityn 5 prosentin verokannan osalta(11) perusteensa ja määränsä osalta.

33. Epäselvää on pelkästään se, oliko hankkijan mahdollista vaatia myös jo vuonna 2008 21 prosentin suuruista vähennysoikeutta,(12) koska se olisi ollut oikea verokanta, vaikka kumpikaan osapuoli ei näin olettanut eikä sitä tiennyt.

3. Vähennysoikeuden syntyminen vähennyksen määrän osalta

34. Näin ollen on selvitettävä *vähennysoikeuden syntymisajankohta vähennyksen määrän osalta*. Tältä osin ratkaiseva merkitys on paitsi arvonlisäverodirektiivin 168 artiklalla myös sen 178 artiklan a alakohdalla, luettuna yhdessä 226 artiklan 10 alakohdan kanssa.

a) Sovellettavan arvonlisäverokannan ilmoittamisen tarkoitus

35. Tästä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan vähennys on tehtävä vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, "josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana". Tästä seuraa, että arvonlisäveron vähennysoikeutta on lähtökohtaisesti käytettävä siltä kaudelta, jonka aikana vähennysoikeus on syntynyt ja jolloin verovelvollisella on hallussaan lasku.(13)

36. Vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan mukaan tietynlaisen laskun hallussapitoa. Lasku on tehtävä arvonlisäverodirektiivin 219 a–240 artiklan mukaisesti. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 10 alakohdan mukaan laskussa on mainittava ”maksettava arvonlisäveron määrä”.

37. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa unionin lainsäätäjät asettaa hankkijan maksettavaksi tulevan arvonlisäveron vähentämistä koskevan aineellisen oikeuden edellytykseksi sellaisen laskun hallussapidämisen, johon on merkitty maksettava arvonlisävero.(14)

38. Vähennysoikeuden nivomisella vastaavan laskun hallussapitoon pyritään – kuten unionin tuomioistuin on jo todennut – yhtäältä siihen, että laskussa olevien pakollisten tietojen tavoitteena on mahdollistaa se, että veroviranomaiset voivat valvoa, että maksettava vero maksetaan ja että mahdollinen arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa.(15) Tämä koskee etenkin tietoja luovutuksen kohteesta, luovutusajankohdasta ja luovuttajan henkilöllisyydestä.

39. Maksettavan arvonlisäveron määrän mainitseminen ei kuitenkaan ole välttämätöntä tätä varten. Maksettavan arvonlisäveron määrä määräytyy lain mukaan sovellettavan verokannan ja sovitun vastikkeen perusteella. Kyse on (verokantaa koskevaan) oikeuskysymykseen perustuvasta matemaattisesta laskelmasta, jota veroviranomaiset voivat valvoa milloin tahansa myös ilman, että ”maksettavan arvonlisäveron määrä” (ts. laskelman tulos) merkitään nimenomaisesti laskuun.

40. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 10 alakohtaan sisältyvällä vaatimuksella täytyy siksi olla laajempikin tarkoitus. Sen tarkoituksena on nähdäkseni varmistaa luovuttajan verovelan ja hankkijan vähennysoikeuden yhdenmukaisuus.

41. Laskulla luovuttaja antaa hankkijalle tiedoksi, minkä suuruisen arvonlisäveron se on mielestään velvollinen maksamaan valtiolle, ja minkä suuruisen määrän se vyöryttää välillisenä verona hankkijalle. Tällaisen laskun myötä myös hankkijalle on selvää, että siihen kohdistuu laskun maksamisen seurauksena kyseisen suuruinen arvonlisäverorasite. Tästä seuraa, että hankkija voi myös vaatia vähennysoikeutta (ainoastaan) tämän – yleensä samoin luovuttajan arvonlisäverovelkaa vastaavan – määrän osalta.

b) Neutraalisuusperiaatteen huomioon ottaminen

42. Tämän sääntelyn tarkoituksena on lisäksi arvonlisäverolainsäädäntöön kirjatun neutraalisuusperiaatteen toteuttaminen. Neutraalisuusperiaate on arvonlisäveron kulutusveron luonteesta seuraava perusperiaate,(16) ja siihen sisältyy kaksi perusajatusta.

43. Tämän periaatteen vastaista on ensinnäkin se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.(17) Neutraalisuusperiaate tarkoittaa toiseksi sitä, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on lähtökohtaisesti vapautettava lopullisesta arvonlisäverorasitteesta,(18) sikäli kuin yritystoiminta itsessään palvelee (lähtökohtaisesti) veronalaisten liiketoimien toteuttamista.(19)

44. Mielestäni on syytä tarkastella lähemmin ajatusta verorasitteesta vapauttamisesta. Tästä seuraa, että – kuten myös julkisasiamies Campos Sánchez-Bordona on äskettäin todennut(20) – vähennysoikeus tulee kyseeseen vain, jos hankkijaan myös kohdistuu arvonlisäverorasite. Hankkijaan ei kuitenkaan kohdistu tällaista rasiitetta jo luovutusajankohtana vaan vasta, kun hankkija maksaa vastikkeen ja siihen sisältyvän arvonlisäveron sellaisen laskun perusteella, josta ilmenee veron määrä.

45. Tämä ilmenee erittäin selvästi unionin tuomioistuimen aiemmasta oikeuskäytännöstä, jossa

se vielä totesi nimenomaisesti,(21) että välittömästi sovellettavan vähennysoikeuden 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.

46. Se, missä määrin arvonlisäverorasite kohdistuu hankkijaan (nyt tai tulevaisuudessa), selviää nimittäin vasta, kun vastaava arvonlisävero lasketaan mukaan vastikkeeseen, joka hankkijan on maksettava. Se, laskettiinko arvonlisävero mukaan vastikkeeseen, selviää kuitenkin ainoastaan liiketoimen perustana olevasta oikeussuhteesta ja sen suorittamista koskevasta selvityksestä eli laskusta.

47. Ilman vastaavaa sopimusta ja ilman (tämän sopimuksen mukaista) laskua hankkija ei voi maksaa eikä maksa arvonlisäveroa luovuttajalle. Tällä selittyy myös – kuten julkisasiamies Campos Sánchez-Bordona perustellusti toteaa(22) – arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan säännös, jossa vähennysoikeuden käytön edellytykseksi asetetaan vastaavan laskun hallussapito.

48. Niin kauan kuin luovuttaja – kuten käsiteltävässä asiassa – ei ole sisällyttänyt yleistä verokantaa hintaan eikä myöskään vyöryttänyt sitä vastikkeen avulla hankkijalle (näin ei ollut vielä tapahtunut vuonna 2008), hankkijaan ei myöskään kohdistu vastaavan suuruista arvonlisäverorasitetta. Tätä ajankohtaa edeltävä vähennysoikeus ei poistaisi verorasitetta(23) vaan sen sijaan ainoastaan hyödyttäisi hankkijaa. Hankkija voisi käyttää tällöin oikeutta vähentää vero, jota luovuttaja ei voinut lähtökohtaisesti vyöryttää, koska se ei tiennyt, että liiketoimeen sovelletaan korkeampaa arvonlisäverokantaa.

49. Näin ollen myös neutraalisuusperiaatteesta seuraa – kuten myös komissio on tältä osin katsonut –, että vähennysoikeus syntyy määränsä osalta ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 10 alakohdan mukaiseen laskuun merkityn ”maksettavan arvonlisäveron määrän” suuruisena.

50. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 10 alakohdan erityismerkitys muihin samassa artiklassa säädettyihin laskun muotovaatimuksiin nähden ilmenee myös arvonlisäverodirektiivin 203 artiklasta. Hankkijan vähennysoikeuden edellyttämä tunnusmerkki (”maksettava arvonlisäveron määrä”) synnyttää lakisääteisen verovelan pelkästään sen perusteella, että maksettava arvonlisäveron määrä merkitään laskuun. Päinvastaisessa tapauksessa – liiketoimesta kannettiin virheellisesti veroa liian korkean verokannan mukaan – tästä seuraa, että tämä laskuun merkitty arvonlisäveron määrä on maksettava, vaikka hankkijalla ei ole vähennysoikeutta, koska laskuun on merkitty suurempi vero kuin se, joka liiketoimesta lainsäädännön mukaan on maksettava.(24) Tällä tiedolla – joka luovuttajan on arvonlisäverodirektiivin 220 artiklan mukaan annettava – ei siten ole vain muodollinen vaan myös aineellinen vaikutus. Tämä vaikutus kohdistuu sekä luovuttajaan (arvonlisäverodirektiivin 203 artikla) että nähdäkseni myös vastaavasti hankkijaan (arvonlisäverodirektiivin 168 artikla, luettuna yhdessä 178 artiklan kanssa).(25)

51. Pääasian kantaja huomauttaa lisäksi perustellusti, että luovutusajankohdan (tai ensimmäisen luovutuksen jälkeen tehdyn laskun) ottaminen perustaksi johtaisi myös osapuolten sopimusvapauden rajoittamiseen. Sopimuspuolet olisivat tällöin pakotettuja tekemään lopullisen hinnan (siviilioikeudellisen) määrittämisen määrääjassa, jonka jäsenvaltio vahvistaa (verolainsäädännössään) ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden vanhentumiselle. Muussa tapauksessa hankkija ei voisi käyttää vähennysoikeutta. Tällainen lopputulos olisi erikoinen, sillä arvonlisäverolainsäädäntö perustuu lähtökohtaisesti liiketoimiin mutta sen tarkoituksena ei ole niiden muuttaminen.

c) Pöytäselitys

52. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan, luettuna yhdessä 226 artiklan 10 alakohdan kanssa, sanamuoto ja tarkoitus sekä neutraalisuusperiaatteen huomioon ottaminen ovat näin ollen esteenä vähennysoikeuden syntymiselle luovutusajankohtana (objektiivisesti tarkasteltuna oikean) määrän osalta. Flexipiso – Pavimentos SA:n vähennysoikeus (laskuun merkityn 5 prosentin arvonlisäveron määrän ylittävältä osalta) on siten syntynyt – kuten myös komissio ja Biosafe katsovat – aikaisintaan vuonna 2012, jolloin se sai vastaavan laskun, johon oli merkitty maksettava arvonlisäveron määrä.

4. Laskun taannehtivaa korjaamista koskeva oikeuskäytäntö

53. Edeltävälle päätelmälle ei ole myöskään esteenä laskun taannehtivaa korjaamista koskeva unionin tuomioistuimen uudempi oikeuskäytäntö. Unionin tuomioistuin on tosin katsonut, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset ovat edellytyksiä, jotka koskevat vähennysoikeuden perustetta ja laajuutta, kuten arvonlisäverodirektiivin X osaston 1 luvussa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetyt edellytykset. Mainittua oikeutta koskevat muodolliset vaatimukset puolestaan sääntelevät vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia ja valvontaa sekä arvonlisäverojärjestelmän asianmukaista toimintaa, kuten kirjanpitoa, laskutusta ja ilmoituksia koskevia velvollisuuksia.(26)

54. Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos tietyt aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset edellytykset. Tämän johdosta on niin, että kun veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, ne eivät voi asettaa verovelvollisen vähennysoikeudelle sellaisia lisäedellytyksiä, joista voisi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää.(27)

55. Tästä seuraa unionin tuomioistuimen mukaan, että veroviranomaiset eivät saa evätä oikeutta arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että lasku ei täytä arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa vaadittuja edellytyksiä, jos kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät.(28)

56. Tästä voitaisiin johtaa, että vähennysoikeutta voidaan vaatia jopa kokonaan ilman laskua. Laskuhan on tämän näkemyksen mukaan kokonaisuutena tarkasteltuna ainoastaan muodollinen edellytys. Jos on objektiivisesti tarkasteltuna selvää, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan aineelliset edellytykset täyttyvät, muodollisten edellytysten täyttymättä jääminen ei siten voisi estää vähennysoikeuden käyttämistä. Tälle on kuitenkin esteenä jo arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan selvä sanamuoto. Myös unionin tuomioistuin edellyttää mainitussa oikeuskäytännössä lisäksi nimenomaisesti laskun korjaamista.(29) Tästä oikeuskäytännöstä sen enempää kuin arvonlisäverodirektiivistäkään ei siten voida päätellä, että vähennysoikeus voisi olla olemassa ilman laskun hallussapitoa.

57. Epäselvää on vain se, voidaanko (käsiteltävässä asiassa vuodelta 2008 peräisin oleva) lasku, johon ei ole merkitty lainkaan arvonlisäveroa tai johon on merkitty liian pieni arvonlisävero, ymmärtää mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetuksi virheelliseksi laskuksi. Tällainen lasku voitaisiin sitten mahdollisesti korjata *taannehtivasti* pelkän muotovirheen vuoksi, minkä takia myös vähennysoikeutta voitaisiin käyttää tai olisi käytettävä taannehtivasti.

58. Tästä on ensinnäkin huomautettava, että unionin tuomioistuimen laskun taannehtivasta korjaamisesta antamat ratkaisut koskivat viime kädessä hyvin erilaisia tilanteita kuin nyt

tarkasteltava. Mainituissa asioissa oli syntynyt vähennysoikeus sen perusteen osalta, ja luovuttaja ja hankkija olivat yksimielisiä myös vähennettävän veron määrästä. Hankkija tiesi siten laskun saadessaan, minkä suuruinen arvonlisäverorasite siihen kohdistuu ja minkä määrän osalta se voi vapautua tästä rasitteesta. Arvonlisäverorasite myös kohdistui hankkijaan viimeistään muodollisesti virheellisten laskujen maksamisen myötä. Näissä tilanteissa laskusta puuttui ainoastaan yksittäisiä tietoja, jotka eivät kuitenkaan koskeneet luovuttajalle syntyvän verovelan määrää eivätkä hankkijaan kohdistuvan verorasitteen suuruutta.

59. Tästä oikeuskäytännöstä ei mielestäni voida perustellusti johtaa, että myös perusteensa osalta syntyneen vähennysoikeuden määrää voidaan muuttaa taannehtivasti. Kuten unionin tuomioistuin itsekin korostaa tuomiossa *Senatex*,⁽³⁰⁾ siinä käsitellyn asian erityispiirteenä oli, että ”*Senatexilla* oli hallussaan laskut hetkellä, jolloin se käytti arvonlisäveron vähennysoikeuttaan ja maksoi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron”.

60. Tältä osin unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään sallinut hankkijan – joka oli hyväksynyt laskuun merkityn arvonlisäveron ja maksanut sen ja johon arvonlisäverorasite oli siten myös kohdistunut – eduksi tehtävän laskun muotovirheiden (taannehtivan) korjaamisen oikeasuhteisuussyistä (ja rangaistuksenluonteisten korkojen välttämiseksi). Arvonlisäveron määrän puuttuminen laskusta tai liian pienenä ilmoittaminen on kuitenkin eri asia kuin se, että laskusta puuttuu arvonlisäverotunniste, laskun päivämäärä on väärä tai että liiketoimen kohteen kuvaus on puutteellinen. Viimeksi mainitut tiedot ovat ratkaisevia pelkästään verohallinnon harjoittaman liiketoimien valvonnan kannalta.

61. Laskuun merkitty arvonlisäveron määrä on sitä vastoin – kuten edellä 39 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa todettiin – ratkaiseva hankkijaan kohdistuvan arvonlisäverorasitteen suuruuden ja siten sen kannalta, missä laajuudessa siitä voidaan vapautua vähennysoikeuden avulla. Toisin kuin useimmat muut arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädetyt laskun tiedot, mainitun artiklan 10 alakohta ei siten ole vähennysoikeuden pelkästään muodollinen edellytys. Kyseinen tieto on pikemminkin olennainen hankkijaan kohdistuvan verovelan (ks. arvonlisäverodirektiivin 203 artikla) ja vähennysoikeuden vastaavuuden kannalta. ”Maksettavan arvonlisäveron määrän” muuttamisella jälkikäteen ei voi siten olla unionin tuomioistuimen mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettua taannehtivaa vaikutusta.

62. Sellaisen arvonlisäveron korottaminen, jota ei ollut aiemmin merkitty laskuun, ei siten tarkoita pelkkää muotovirheen korjaamista. Tällainen korotus on pikemminkin rinnastettavissa laskun laatimiseen ensimmäistä kertaa. Myös tässä tapauksessa luovuttaja nimittäin ilmoittaa ensimmäisen kerran, millaisen arvonlisäveron se vyöryttää (lisäksi) hankkijalle. Myös hankkija saa ensi kertaa tiedon siitä, miten suuri on siihen oikeustoimesta kohdistuva (lisä)arvonlisäverorasite, jonka se joutuu vielä kantamaan maksaessaan tämän myöhemmän (lisä)laskun.

63. Tämä aineellinen luonne ilmenee selvästi myös arvonlisäverodirektiivin 90 ja 185 artiklan säännöksistä. Molemmissa säännöksissä säädetään veron perusteen myöhemmästä alentamisesta. Verovelvollisen kohdalla tämä tapahtuu arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan avulla ja vähennykseen oikeutetun kohdalla arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan avulla.⁽³¹⁾ Kuten arvonlisäverodirektiivin 184 artiklasta ilmenee, vähennysoikeuden oikaiseminen tapahtuu *ex nunc*. Sama pätee myös arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan nojalla, koska myöskään siitä ei ilmene minkäänlaista taannehtivaa vaikutusta aiemmin syntyneeseen verovelkaan. Tämän taannehtivan vaikutuksen puuttumisen silloin, kun vastiketta pienennetään yhteisymmärryksessä, on pädeittävä myös tapaukseen, jossa vastiketta korotetaan myöhemmin yhteisymmärryksessä tai jopa yksipuolisesti (käsiteltävässä asiassa 5 % verokannan korvaaminen 21 %:n verokannalla).

64. Kun otetaan myös huomioon muodollisesti virheellisten laskujen taannehtivaa korjaamista koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, vähennysoikeus syntyy näin ollen vasta, kun

hankkijalla on hallussaan lasku, jossa maksettavan arvonlisäveron määrä ilmoitetaan ensimmäisen kerran, ja vähennysoikeus on tätä määrää vastaavan suuruinen.

5. Yhteenveto

65. Sellaisen laskun *olemassaolo*, josta arvonlisäverorasite ilmenee selvästi, ei ole pelkästään vähennysoikeuden muodollinen edellytys vaan myös sen *aineellinen* tunnusmerkki. Tämä seuraa laskun tarkoituksesta, joka on muun muassa varmistaa verovelan ja vähennysoikeuden yhdenmukaisuus. Koska vähennysoikeus määräytyy aineellisesti sen perusteella, kohdistuuko verovelvolliseen arvonlisäverorasite nyt (koska se on jo maksanut sen vastikkeessa) vai tulevaisuudessa (koska se on sopinut vastaavasta vastikkeesta), tämän rasitteen ilmoittaminen laskussa on pakollista.

66. Ainoastaan tämä tulkinta tekee oikeutta arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 10 alakohdan, luettuna yhdessä sen 203 artiklan sekä 90, 184 ja 185 artiklan kanssa, erityispiirteille.

67. Vähennysoikeus voi siten myös syntyä (ja sitä voidaan käyttää) tietyn suuruisena vasta, kun hankkijalla on hallussaan lasku, johon on merkitty samansuuruinen arvonlisäveron määrä. Käsiteltävässä asiassa näin oli vasta vuonna 2012.

68. Näin ollen ei ole tarpeen ratkaista myöskään Portugalin tasavallan seikkaperäisesti käsittelemää kysymystä, miten kauan tällaiseen oikeuteen voidaan vedota kansallisen lainsäädännön perusteella. Käsiteltävässä asiassa ei ole viitteitä siitä, että kansallisessa lainsäädännössä säädetty neljän vuoden määräaika, joka alkaa kulua korkeamman arvonlisäveron sisältävän laskun hallussapidosta, olisi arveluttava unionin oikeuden kannalta.

C. Toinen ennakkoratkaisukysymys

69. Koska ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattiin myöntävästi, toista kysymystä ei ole enää tarpeen tarkastella.

70. Kysymys, joka koskee hankkijan kieltäytymistä maksamasta vastiketta, on lisäksi siviilioikeuden alaan kuuluva kysymys, johon ei voida vastata arvonlisäverodirektiivin perusteella. Se, onko hankkijan, joka ei voi enää käyttää vähennysoikeutta mutta jonka on silti maksettava arvonlisäveron määrä jälkikäteen, jos molemmat osapuolet ovat sopimusta tehtäessä yhteisymmärryksessä olettaneet, että liiketoimeen sovelletaan verokantaa, joka sitten onkin liian pieni, on kaikki yksittäistapauksen olosuhteet huomioon ottaen sopimuksen tulkintaan liittyvä kysymys. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklasta voidaan ainoastaan päätellä, että arvonlisävero on erottamaton osa alun perin sovittua vastiketta. Se, onko tätä alun perin sovittua vastiketta mukautettava jälkikäteen ja jos on, missä laajuudessa, on ensisijaisesti sopimuspuolten väliseen sopimukseen perustuvaa riskinjakoa koskeva kysymys.

VI. Ratkaisuehdotus

71. Ehdotan näin ollen, että Supremo Tribunal de Justiça:n ennakkoratkaisupyyntöön vastataan seuraavasti:

Vähennysoikeus syntyy yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohdan, luettuna yhdessä 178 artiklan a alakohdan ja 226 artiklan 10 alakohdan kanssa, nojalla laskuun merkittyä maksettavaa arvonlisäveron määrää vastaavan suuruisena vasta tällaisen laskun saamisen myötä. Tämän maksettavan arvonlisäveron määrän korottaminen (oikaiseminen) jälkikäteen korjatussa laskussa ei johda vähennysoikeuden taannehtivaan syntymiseen. Direktiivin 2006/112 säännökset ovat näin ollen esteenä

lainsäädännölle, jonka mukaan nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa määräaika tämän lisäveron vähentämiselle alkaa kulua jo alkuperäisen laskun antamisesta.

- 1 Alkuperäinen kieli: saksa
- 2 Asia C-533/16, Volkswagen AG.
- 3 Tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).
- 4 Tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).
- 5 EUVL 2006, L 347, s. 1.
- 6 Tuomio 17.9.2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32 kohta); tuomio 30.4.2014, Pfleger ym. (C-390/12, EU:C:2014:281, 26 kohta); tuomio 22.6.2010, Melki ja Abdeli (C-188/10 ja C-189/10, EU:C:2010:363, 27 kohta) ja tuomio 22.1.2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, 19 kohta).
- 7 Tuomio 21.9.2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, 39 kohta); tuomio 22.6.2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, 31 kohta); tuomio 22.12.2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, 23 kohta) ja tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, 37 kohta).
- 8 Tuomio 21.9.2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, 40 kohta); tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 27 kohta); tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 39 kohta); tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 35 kohta) ja tuomio 22.12.2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, 24 kohta).
- 9 Määräys 12.1.2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, 28 kohta); tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 28 kohta); tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 40 kohta) ja tuomio 22.6.2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, 34 kohta); ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 10 Tuomio 22.6.2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, 35 kohta).
- 11 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaisesti täsmällisempi ilmaus on 5/105 sovitusta vastikkeesta.
- 12 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaisesti täsmällisempi ilmaus on 21/121 sovitusta vastikkeesta.
- 13 Tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 35 kohta); ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 34 kohta).
- 14 Näin myös julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotuksessa Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, 60 kohta).
- 15 Tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 27 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, 30, 32 ja 46 kohta).
- 16 Tuomiossaan 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 43 kohta) unionin

tuomioistuimien käyttää siitä nimitystä ”tulkintaperiaate”.

17 Tuomio 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 kohta); tuomio 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 kohta) ja tuomio 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, 22 kohta).

18 Tuomio 13.3.2008, Securita (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta) ja tuomio 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 kohta).

19 Tuomio 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta); tuomio 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 kohta); tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, 25 kohta).

20 Julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, 64 kohta).

21 Tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 35 kohta).

22 Julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, 58 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

23 Näin myös julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotuksessa Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, 64 kohta).

24 Tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, 23 kohta) ja tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 15 kohta).

25 Vastaavasti kaiketi myös julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotuksessa Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, 67 kohta).

26 Tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 47 kohta); ks. vastaavasti tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41 ja 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 kohta) ja tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 ja 59 kohta); ks. vastaavasti myös tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta), joskin käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmästä, ja tuomio 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, 43 kohta), jossa tosin viitataan samoin käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmään.

28 Tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 43 kohta).

29 Unionin tuomioistuin ottaa 15.9.2016 antamassaan tuomiossa Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 39 kohta) nimenomaisesti etäisyyttä 29.4.2004 annettuun tuomioon Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 38 kohta) huomauttamalla, että mainittu asia koski yritystä, jolla ei ollut hallussaan laskua, kun taas Senatexilla oli hallussaan arvonlisäveron sisältänyt lasku, joka maksettiin.

30 Tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 39 kohta).

31 Ks. niiden suhteesta ratkaisuehdotukseni Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, 27 kohta) ja julkisasiamies Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, 56 kohta ja sitä seuraavat kohdat).