

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

GERARD HOGAN

17 päivänä tammikuuta 2019(1)

Asia C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

vastaan

Ministre de l'Action et des Comptes publics

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal administratif de Montreuil (Montreuilin hallintotuomioistuin, Ranska))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 171 artikla – Arvonlisäveron palautus – Direktiivi 2008/9/EY – 20 artikla – Palautusjäsenvaltion esittämä lisätietopyyntö – Pyydetyt tiedot on toimitettava palautusjäsenvaltiolle yhden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona pyynnön vastaanottaja vastaanotti kyseisen pyynnön – Määräajan oikeudellinen luonne ja sen noudattamatta jättämisen seuraukset

1. Jos verovelvollinen ei vastaa yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetussa neuvoston direktiivissä 2008/9/EY(2) säädetyssä yhden kuukauden määräajassa palautusjäsenvaltion veroviranomaisten esittämään lisätietopyyntöön, tarkoittaako tämä sitä, että verovelvollisen oikeus hakea arvonlisäverojen erotuksen palauttamista lakkaa näin ollen automaattisesti? Tämä on nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisupyyntöä esille tuleva keskeinen kysymys.

2. Ennakkoratkaisupyyntö koskee direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdan tulkintaa. Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty Tribunal administratif de Montreuilin (Montreuilin hallintotuomioistuin, Ranska) menettelyssä, jossa asianosaisina ovat Sea Chefs Cruise Services GmbH (jäljempänä Sea Chefs), joka on Saksaan sijoittautunut yhtiö, ja Ministre de l'Action et des Comptes publics (julkishallinnon ja julkisen talouden ministeri, Ranska) ja joka koskee viimeksi mainitun päätöstä hylätä Sea Chefsin hakemus 1.1.–31.12.2014 maksettujen arvonlisäverojen palauttamiseksi.

3. Kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii lähinnä varmistamaan, onko direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa tietojen toimittamiselle asetettu yhden kuukauden määräaika preklusiivinen eli määräaika, jonka noudattamatta jättämisestä seuraa

palautusoikeuden menettäminen, vai – vaihtoehtoisesti – mahdollistaako tämä säännös tulkinnan, jonka mukaan arvonlisäveron palautushakemusta on mahdollista täydentää esittämällä lisänäyttöä kyseisen direktiivin 23 artiklan mukaisen muutoksenhaun yhteydessä.

4. Ennen näiden kysymysten tarkastelua on kuitenkin syytä esittää ensin asiaa koskevat oikeussäännöt.

I. Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Euroopan unionin oikeus

1. Direktiivi 2006/112

5. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY,(3) sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY,(4) 169 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

– —”

6. Kyseisen direktiivin 170 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut direktiivin 86/560/ETY 1 artiklassa, direktiivin 2008/9/EY 2 artiklan 1 kohdassa ja 3 artiklassa ja tämän direktiivin 171 artiklassa tarkoitettulla tavalla siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvollinen ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, on oikeus saada kyseinen arvonlisävero palautuksena sikäli kuin tavarat ja palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) 169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin

b) liiketoimiin, joiden osalta yksinomaan hankkija on veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti.”

7. Direktiivin 2006/112 171 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

– —”

2. Direktiivi 2008/9

8. Direktiivin 2008/9 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Saadakseen arvonlisäveron palautuksen palautusjäsenvaltiossa palautusjäsenvaltioon

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

9. Direktiivin 2008/9 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Palautushakemuksen on sisällettävä seuraavat tiedot:

- a) hakijan nimi ja täydellinen osoite;
- b) sähköiset yhteystiedot;
- c) kuvaus hakijan liiketoiminnasta, jota varten tavarat tai palvelut on hankittu;
- d) hakemuksen kattama palautusajanjakso;
- e) hakijan selvitys siitä, että hän ei ole kyseisen palautusajanjakson aikana suorittanut yhtään palautusjäsenvaltiossa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palveluiden suoritusta 3 artiklan b alakohdan i ja ii alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia lukuun ottamatta;
- f) hakijan arvonlisäverotunniste tai verorekisterinumero;
- g) pankkitilitiedot IBAN- ja BIC-koodit mukaan lukien.

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

- a) tavaroiden luovuttajan tai palveluiden suorittajan nimi ja täydellinen osoite;
- b) tavaroiden luovuttajan tai palveluiden suorittajan arvonlisäverotunniste tai verorekisterinumero, jonka palautusjäsenvaltio on myöntänyt direktiivin 2006/112/EY 239 ja 240 artiklan säännösten mukaisesti, ei kuitenkaan tuonnin ollessa kyseessä;
- c) palautusjäsenvaltion etuliite direktiivin 2006/112/EY 215 artiklan mukaisesti, ei kuitenkaan tuonnin ollessa kyseessä;
- d) laskun tai tuontiasiakirjan päivämäärä ja numero;
- e) veron peruste ja arvonlisäveron määrä ilmaistuna palautusjäsenvaltion valuutassa;
- f) 5 artiklan ja 6 artiklan toisen kohdan mukaisesti lasketun vähennettävän arvonlisäveron määrä ilmaistuna palautusjäsenvaltion valuutassa;
- g) soveltuviissa tapauksissa 6 artiklan mukaisesti laskettu vähennettävä osuus prosenttiosuutena ilmaistuna;
- h) hankittujen tavaroiden ja palveluiden laatu, joka merkitään 9 artiklan mukaisin koodein.”

10. Direktiivin 2008/9 15 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

— —”

11. Kyseisen direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Palautusjäsenvaltio voi tarvittaessa pyytää täydentäviä lisätietoja.

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

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

12. Kyseisen direktiivin 21 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos palautusjäsenvaltio pyytää lisätietoja, sen on ilmoitettava hakijalle päätöksestään hyväksyä tai hylätä palautushakemus kahden kuukauden kuluessa pyydettyjen tietojen saamisesta tai, jos se ei ole saanut vastausta pyyntöönsä, kahden kuukauden kuluessa 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn määräajan päättymisestä.

— —”

13. Kyseisen direktiivin 23 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

— —”

B. Kansallinen oikeus

14. Yleisen verokoodeksin (code général des impôts) liitteessä II olevassa 242-0 W §:ssä, jolla edellä mainitun, direktiivin 2008/9 20 artikla on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä, säädetään seuraavaa:

”I. — Jos veroviranomainen katsoo, ettei sillä ole kaikkia asiaankuuluvia tietoja päätöksen tekemiseksi koko palautushakemuksesta tai sen osasta, se voi pyytää sähköisesti lisätietoja erityisesti hakijalta tai Euroopan unionin sijoittautumisjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta —
— Jos lisätietoja vaaditaan muulta henkilöltä kuin hakijalta tai jonkin jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta, pyyntö tehdään sähköisesti vain, jos sähköinen menettely on pyynnön

vastaanottajalle mahdollista. Veroviranomainen voi tarvittaessa pyytää täydentäviä lisätietoja. Jos veroviranomaisella on perusteltuja epäilyjä tietyn vaatimuksen pätevyyden tai oikeellisuuden osalta, se voi pyytää hakijaa toimittamaan myös asiaankuuluvan laskun tai tuontiasiakirjan alkuperäiskappaleen. Pyyntö voi koskea mitä tahansa liiketoimia niiden määrästä riippumatta.

II. – Veroviranomaiselle on toimitettava I momentin nojalla pyydettyt täydentävät lisätiedot yhden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona pyynnön vastaanottaja vastaanotti kyseisen pyynnön.”

II. Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

15. Sea Chefs teki 17.9.2015 hakemuksen, jolla se pyysi Ranskan veroviranomaisia palauttamaan ajanjaksolta 1.1.2014–31.12.2014 maksamiensa arvonlisäverojen määrän, joka oli 40 054,31 euroa. Pääasian oikeudenkäynnissä vaatimuksen määrä on rajattu 32 143,47 euroon.

16. Sea Chefsin hakemus hylättiin kokonaisuudessaan 29.1.2016 tehdyllä päätöksellä, koska se ei ollut vastannut Ranskan veroviranomaisten 14.12.2015 sähköpostitse esittämään lisätietopyyntöön.

17. Sea Chefs muun muassa vaati kannekirjelmässään ja täydentävässä kirjelmässään, jotka kirjattiin saapuneiksi 7.4.2016 ja 2.1.2017, että Tribunal administratif de Montreuil määrää palauttamaan merkitykselliseltä ajanjaksolta maksettujen arvonlisäverojen määrän, joka on 32 143,47 euroa.

18. Ulkomailla asuvien verotuksesta vastaavan verohallinnon yksikön johtaja vaati 24.10.2016 ja 28.12.2017 jättämissään vastinekirjelmissä, että kanne on jätettävä tutkimatta sillä perusteella, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädettyä ja yleisen verokoodeksin liitteessä II olevan 242-0 W §:n viimeisellä momentilla täytäntöön pantua yhden kuukauden vastausaikaa ei ollut noudatettu. Kyseisen johtajan mukaan vaade raukesi, kun yhden kuukauden määräaikaa ei noudatettu. Johtaja myös väitti, että arvonlisäveron palautushakemusta ei voida täydentää esittämällä verotuomioistuimessa palautusoikeuden osoittavaa lisänäyttöä.

19. Tribunal administratif de Montreuil lykkäsi 27.6.2017 antamallaan päätöksellä Sea Chefsin nostaman kanteen käsittelyä, siirsi asian asiakirja-aineiston hallintolainkäyttölain (code de justice administrative) L. 113-1 §:n mukaisesti Conseil d’Etat’han (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) ja esitti sille useita kysymyksiä.

20. Conseil d’Etat vastasi näihin kysymyksiin 18.10.2017 antamassaan lausunnossa nro 412053.

21. Tribunal administratif de Montreuil katsoo muun muassa, että jos Ranskan veroviranomaisilla ei ole hallussaan kaikkia tietoja, joita tarvitaan sen varmistamiseksi, että Ranskaan sijoittautumaton verovelvollinen täyttää edellytykset palautuksen saamiselle arvonlisäverosta, joka verovelvolliselta on kannettu sille Ranskassa luovutetuista tavaroista tai siellä suoritetuista palveluista, viranomaiset voivat pyytää verovelvollista toimittamaan tällaiset tiedot sähköisesti. Verovelvollisen on toimitettava tiedot yhden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona se vastaanotti kyseisen pyynnön.

22. Tribunal administratif de Montreuil myös toteaa, että arvonlisäverojärjestelmän tehokkuuden varmistamiseksi direktiivissä 2008/9 säädetään määräajoista, joilla taataan palautushakemusten nopea käsittely ja joita hakijoiden on noudatettava. Se kuitenkin huomauttaa, että direktiivissä 2008/9 sen paremmin kuin kansallisissa säännöksissäkään ei täsmennetä, mitä seurauksia arvonlisäveron palautusoikeudelle aiheutuu siitä, että määräaikaa ei noudateta. Kyseisen tuomioistuimen mukaan missään näistä oikeussäännöistä ei etenkään todeta selvästi,

onko verovelvollisella mahdollisuus täydentää hakemustaan verotuomioistuimessa vai onko se menettänyt oikeutensa palautuksen hakemiseen.

23. Tribunal administratif de Montreuilin menettelyssä Sea Chefs väitti, että se, että sen on mahdotonta korjata tilanteensa hakiessaan direktiivin 2008/9 23 artiklan nojalla muutosta palautushakemuksen hylkäävään päätökseen, on vastoin unionin oikeudessa vahvistettua arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta. Arvonlisäverotuksen neutraalisuus varmistetaan arvonlisäveron täysimääräisellä vähennysoikeudella, joka on arvonlisäverotuksen perusperiaate ja johon kuuluu oikeus hakea muutosta tuomioistuimessa.

24. Sea Chefs myös väitti olevan arvonlisäverotuksen oikeasuhteisuuden periaatteen vastaista, ettei sillä ole mahdollisuutta täydentää arvonlisäveron palautushakemustaan tuomioistuimessa. Sea Chefs esittää, että vaikka veroviranomaisten on varmistettava, että verovelvollinen täyttää arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvoitteensa, ja vaikka ne voivat määrätä muita velvoitteita arvonlisäveron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, nämä viranomaiset eivät saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

25. Tribunal administratif de Montreuilin mukaan kysymys siitä, onko kyseessä oleva preklusiosääntö yhteensopiva arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, on keskeinen sen käsiteltävänä olevan riita-asian ratkaisemisen kannalta, ja tämä kysymys on huomattavan hankala.

26. Tässä tilanteessa Tribunal administratif de Montreuil päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [direktiivin 2008/9] 20 artiklan 2 kohdan säännöksiä tulkittava siten, että niissä vahvistetaan preklusiosääntö, jonka mukaan jäsenvaltion verovelvollinen, joka hakee arvonlisäveron palautusta toisessa jäsenvaltiossa, johon hän ei ole sijoittautunut, ei voi täydentää palautushakemustaan verotuomioistuimessa, jos hän on jättänyt noudattamatta veroviranomaisen kyseisen artiklan 1 kohdan mukaisesti esittämään lisätietopyyntöön vastaamiselle asetettua määräaikaa, vai päinvastoin siten, että verovelvollinen voi direktiivin 23 artiklassa tarkoitetun muutoksenhakuoikeuden nojalla ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden ja oikeasuhteisuuden periaatteiden mukaisesti täydentää palautushakemustaan verotuomioistuimessa?”

III. Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

27. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Sea Chefs, Ranskan ja Espanjan hallitukset sekä Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin on asian käsittelyn kirjallisen vaiheen päätteeksi katsonut, että sillä on unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti riittävät tiedot asian ratkaisemiseen ilman, että olisi pidettävä istunto asianosaisten kuulemiseksi.

IV. Asian tarkastelu

28. Direktiivillä 2008/9 vahvistetaan sen 1 artiklan mukaan yksityiskohtaiset säännöt direktiivin 2006/112 170 artiklassa säädetylle arvonlisäveron palautukselle direktiivin 2008/9 3 artiklan edellytykset täyttävälle palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille. Jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen direktiivissä 2008/9 säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa direktiivillä 2006/112 verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan.(5)

29. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on

maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate. Vähennysjärjestelmällä ja näin ollen palautuksilla pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan 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, edellyttäen että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. Arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää kuitenkin sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten tai edellytysten täyttämistä.(6)

30. Vaikka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on rinnastettu oikeus vähentää arvonlisävero ja oikeus arvonlisäveron palautukseen, tietoja, jotka palautushakemuksen on sisällettävä,(7) ja palautushakemuksen toimittamiselle asetettuja määräaikoja(8) koskevat direktiivin 2008/9 säännökset ovat paljon yksityiskohtaisempia kuin arvonlisäveron vähentämistä koskevat direktiivin 2006/112 säännökset.(9)

31. Direktiiviin 2006/112 ei esimerkiksi sisälly määräaika arvonlisäveron vähentämiseksi. Unionin tuomioistuin on 28.7.2016 antamassaan tuomiossa *Astone*(10) kuitenkin katsonut, että direktiivin 2006/112 167, 168 ja 178 artiklaa, 179 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä 180 ja 182 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään preklusiivisesta määräajasta vähennysoikeuden käyttämiselle, kunhan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan, mikä unionin tuomioistuimen mukaan oli ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa. Unionin tuomioistuin on lisäksi 8.5.2008 antamassaan tuomiossa *Ecotrade*(11) ja 12.7.2012 antamassaan tuomiossa *EMS-Bulgaria Transport*(12) katsonut, että mahdollisuus käyttää vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden.

32. Sitä vastoin direktiivissä 2008/9 säädetään useista määräajoista arvonlisäveron palautushakemuksen tekemistä ja palautuksen myöntämistä koskevan menettelyn osalta. Tältä osin unionin tuomioistuin on 21.6.2012 antamassaan tuomiossa *Elsacom*(13) todennut, että direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä otettiin käyttöön preklusiivinen määräaika arvonlisäveron palautushakemuksen tekemiselle ja että tämän määräajan noudattamatta jättämisestä seuraa palautusoikeuden lakkaaminen.

33. Unionin tuomioistuin katsoi näin ollen, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY(14) 7 artiklan 1 kohdan ensimmäiseen alakohtaan sisältyvä ilmaus ”viimeistään” (au plus tard) ja direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdan ensimmäiseen virkkeeseen sisältyvä ilmaus ”viimeistään” (au plus tard) tekivät näistä määräajoista preklusiivisia ja että arvonlisäveron palautushakemusta ei voida tehdä enää kyseisten ajankohtien jälkeen.

34. Huomautan kuitenkin sivumennen, että 21.6.2012 antamassaan tuomiossa *Elsacom*(15) unionin tuomioistuin ei antanut minkäänlaista painoarvoa sille, että kyseisessä säännöksessä on käytetty imperatiivia.

35. Toisin kuin direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetyn määräajan osalta, saman direktiivin 20 artiklan 2 kohdan sanamuodosta itsestään ei käy ilmi, onko siinä säädetty yhden kuukauden määräaika preklusiivinen, koska siinä ei käytetä sellaista ilmausta kuin ”viimeistään”. Direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa käytetään eittämättä ilmaisua ”on toimitettava”, mutta tässä tilanteessa en pidä tämän imperatiivisen ilmauksen käyttöä ratkaisevana

käsiteltävän asian kannalta.

36. Pidän päinvastoin sitä, ettei direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa käytetä saman direktiivin 15 artiklan 1 kohdasta poiketen sellaista ilmaisua kuin ”viimeistään”, merkittävänä, eikä mielestäni kyse ole sattumasta. Tämä pois jättäminen viittaa selkeästi siihen, että unionin lainsäätäjät ei pyrkinyt säättämään preklusiivisesta määräajasta ensiksi mainitussa säännöksessä.(16) Kun otetaan huomioon arvonlisäveron palautusoikeuden perustava luonne yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä ja neutraalisuuden periaate, joka on keskeinen tälle järjestelmälle, preklusiivisia määräaikoja, jotka johtavat tämän oikeuden menettämiseen, on ehdottomasti otettava käyttöön selvällä ja yksiselitteisellä tavalla direktiiviin itseensä sisältyvällä eksplisiittisellä sanamuodolla.

37. Huomautan myös, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 1 kohdan mukaan palautushakemusta käsittelevä jäsenvaltio voi pyytää lisätietoja joko hakijalta tai sijoittautumisjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta tai myös kolmannelta osapuolelta. Saman artiklan 2 kohdassa vahvistetaan kuitenkin yhdenmukainen yhden kuukauden määräaika pyydettyjen tietojen toimittamiselle riippumatta siitä, kenelle pyyntö on osoitettu.

38. Jo tämä seikka on mielestäni vankka osoitus siitä, että Ranskan viranomaisten tästä säännöksestä esittämä tulkinta(17) ei voi olla oikea. Vaikka vähennysoikeus on koko arvonlisäverojärjestelmän perustava näkökohta, tämän tulkinnan hyväksyminen tarkoittaisi sitä, että verovelvollisen oikeus arvonlisäveron palautukseen olisi täysin alttiina kolmansien osapuolten, jotka kaikki eivät pystyisi vastaamaan tällaiseen pyyntöön tässä verrattain lyhyessä määräajassa, toimille. Olisi siten ehdottoman epäoikeudenmukaista, jos se, että kolmas osapuoli – esimerkiksi sijoittautumisjäsenvaltion veroviranomaiset – ei toimita pyydettyjä tietoja direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädettyssä määräajassa, voisi johtaa verovelvollisen palautusoikeuden menettämiseen.

39. Tämä päätelmä myös vahvistuu, kun tarkastellaan unionin tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jossa korostetaan sen merkitystä, että jokaisella on oikeus hyvään hallintoon(18) ja oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin perusoikeuskirjan 47 artiklassa määrättyllä tavalla.(19) Tässä yhteydessä katson, että hyvää hallintoa koskevan oikeuden ja tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden olennainen näkökohta on se, että unionin oikeudessa taattua aineellista oikeutta ei voida tehdä tyhjäksi tai poistaa soveltamalla määräaika, jota on mahdollista soveltaa epäoikeudenmukaisella tai mielivaltaisella tavalla. Näin kuitenkin tapahtuisi, jos esimerkiksi verovelvollisen vähennysoikeus vanhenisi automaattisesti siksi, ettei *jokin toinen osapuoli* vastannut tietopyyntöön yhden kuukauden määräajassa.

40. On myös syytä muistuttaa, että direktiivin 2008/9 21 artiklan ensimmäisessä kohdassa vahvistetaan määräaika, jossa palautusjäsenvaltion on ilmoitettava hakijalle päätöksestään hyväksyä tai hylätä palautushakemus tilanteessa, jossa se on saanut saman direktiivin 20 artiklan 1 kohdan mukaisesti pyydetty tiedot tai se ei ole saanut vastausta pyyntöönsä. Näin ollen voidaan todeta, että direktiivin 2008/9 21 artikla ei estä jäsenvaltiota hyväksymästä arvonlisäveron palautusta huolimatta siitä, että hakija ei vastannut lisätietopyyntöön. Tämä on jälleen yksi osoitus siitä, että 20 artiklan 2 kohdassa säädetty määräaika ei tarkoitettu preklusiiviseksi siinä mielessä, että sen noudattamatta jättäminen johtaisi automaattisesti vähennysoikeuden menettämiseen.

41. Lisäksi direktiivin 2008/9 26 artiklan toisessa kohdassa säädetään, jos hakija ei toimita palautusjäsenvaltiolle pyydettyjä lisätietoja tai täydentäviä lisätietoja määräajassa, palautusjäsenvaltion ei tarvitse maksaa hakijalle maksettavan palautuksen määrälle korkoa direktiivin 2008/9 22 artiklan 1 kohdassa asetetun määräajan mukaisesti. Direktiivin 2008/9 26 artiklan toinen kohta perustuu siten selkeästi siihen oletamaan, että 20 artiklan 2 kohdassa

lisätietojen toimittamiselle asetetun määräajan noudattamatta jättäminen ei merkitse arvonlisäveron palautusoikeuden menettämistä.

42. Kaikista näistä syistä on näin ollen mielestäni katsottava, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetty määräaika ei ole preklusiivinen siinä mielessä, jossa Ranskan veroviranomaiset ovat sitä soveltaneet käsiteltävässä asiassa. Vaikka direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetty määräaika ei olekaan preklusiivinen, voidaan silti huomauttaa, että tämän määräajan noudattamatta jättämisellä on kuitenkin seurauksia.

43. Ensinnäkin direktiivin 2008/9 21 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään, että jos palautusjäsenvaltio ei ole saanut vastausta lisätietopyyntöönsä, sen on ilmoitettava hakijalle päätöksestään hyväksyä tai hylätä palautushakemus kahden kuukauden kuluessa saman direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn määräajan päättymisestä. Vastaamatta jättäminen johtaa lähtökohtaisesti siihen, että palautushakemuksesta tehdään päätös, johon hakija voi puolestaan hakea muutosta direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

44. Direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohtaan ei sisälly yksityiskohtaisia sääntöjä siinä säädetystä muutoksenhakuoikeudesta. Koska direktiiviin 2008/9 ei sisälly tätä koskevaa ilmausta tai rajoitusta, muutoksenhaun laajuus määräytyy kansallisen prosessioikeuden perusteella vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteesta johtuvien rajoituksien. Tästä seuraa näin ollen, että päätökseen voidaan lähtökohtaisesti ainakin hakea muutosta hallintoviranomaisessa ja/tai tuomioistuimessa ja että muutoksenhaku voi koskea oikeuskysymyksiä ja tosiseikkoja.

45. Koska katson, että 20 artiklan 2 kohtaan sisältyvä määräaika ei ole preklusiivinen ja että hakija ei ole menettänyt oikeuttaan arvonlisäveron palautukseen siksi, että se ei vastannut lisätietopyyntöön asetetussa määräajassa, hakija voi esittää palautusjäsenvaltion aiemmin pyytämät lisätiedot muutoksenhakumenettelyn yhteydessä täydentääkseen palautushakemustaan.

46. Jotta varmistetaan, ettei tätä toimintavaihtoehtoa käytetä systemaattisesti ja että direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädettyä määräaikaa kaikesta huolimatta noudatetaan, katson, että – kunhan noudatetaan tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteita – palautusjäsenvaltio voi määrätä – mutta se ei ole velvollinen tekemään niin –, että muutoksenhakumenettelyn, joka on seurausta siitä, ettei hakija ole toimittanut lisätietoja kyseisessä säännöksessä säädettyssä määräajassa, kulut maksaa hakija.

47. Toiseksi, kuten edellä 41 kohdassa todettiin, sillä, ettei lisätietopyyntöön vastata määräajassa, voi olla seurauksia direktiivin 2008/9 26 artiklan nojalla sen koron osalta, joka hakijalle on maksettava, jos arvonlisäveron palautus maksetaan myöhässä.

V. Ratkaisuehdotus

48. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunal administratif de Montreuilin ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY 20 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että siinä ei oteta käyttöön preklusiivista määräaikaa, jonka noudattamatta jättämisen seurauksena verovelvollinen menettää automaattisesti oikeuden saada arvonlisäveron palautuksen jäsenvaltiolta. Verovelvollinen voi siten täydentää arvonlisäveron palautushakemustaan esittämällä näyttöä kyseisen direktiivin 23 artiklan mukaisen muutoksenhaun yhteydessä.

- 1 Alkuperäinen kieli: englanti.
- 2 EUVL 2008, L 44, s. 23.
- 3 EUVL 2006, L 347, s. 1.
- 4 EUVL 2008, L 44, s. 1.
- 5 Tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 34 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 6 Tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 37–40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 7 Ks. direktiivin 2008/9 8 artikla. Unionin tuomioistuimen asiakirja-aineiston perusteella vaikuttaa siltä, että Sea Chefsin arvonlisäveron palautushakemus tehtiin määräajassa kyseisen direktiivin 15 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selvityksistä muuta johdu, unionin tuomioistuimen asiakirja-aineistossa ei myöskään ole viitteitä siitä, että Sea Chefs ei olisi noudattanut direktiivin 2008/9 8 artiklan kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä, joten se oli siten tehnyt pätevän ja täydellisen arvonlisäveron palautushakemuksen. Mikään ei myöskään viittaa siihen, että asiassa olisi noussut esille petos- tai väärinkäytösepäilyjä.
- 8 Ks. direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohta.
- 9 Ks. direktiivin 2006/112 178 artikla, joka koskee arvonlisäveron vähennysoikeuden käytön edellytyksiä.
- 10 C-332/15, EU:C:2016:614, 39 kohta.
- 11 C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 44 kohta.
- 12 C-284/11, EU:C:2012:458, 48 kohta.
- 13 C-294/11, EU:C:2012:382, 26 ja 33 kohta.
- 14 EYVL 1979, L 331, s. 11.
- 15 C-294/11, EU:C:2012:382, 26 ja 33 kohta.
- 16 Tällainen lähestymistapa olisi myös sopusoinnussa arvonlisäveron vähennysoikeutta säänteleviä menettelyjä koskevan unionin lainsäätäjän lähestymistavan ja sen kanssa, että direktiivissä 2006/112 ei säädetä tietyistä määräajasta vähennyshakemuksen tekemiselle.
- 17 Ks. edellä 18 kohta.
- 18 Ks. analogisesti Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja), joka sitoo muun muassa unionin toimielimiä, 41 artikla. Vaikka perusoikeuskirjan 41 artikla ei sidokaan jäsenvaltion viranomaisia, pannessaan unionin oikeutta täytäntöön niitä koskee velvollisuus hyvään hallintoon, sellaisena kuin se vahvistetaan mainitussa perusoikeuskirjan artiklassa, koska kyseinen määräys ilmentää erästä unionin oikeuden yleistä periaatetta. Ks. tuomio 8.5.2014, N, C-604/12, EU:C:2014:302, 49 ja 50 kohta.
- 19 Ks. analogisesti tuomio 19.9.2018, C.E. ja N.E., C-325/18 PPU ja C-375/18 PPU,

EU:C:2018:739, 82 kohta. Direktiivin 2008/9 23 artiklan 2 kohdan mukaisesta muutoksenhakuoikeudesta ks. jäljempänä 44–46 kohta.