

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

22 päivänä huhtikuuta 2021(1)

Asia C-80/20

Wilo Salmson France SAS

vastaan

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? - Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti ja**

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? - Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti - Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunalul Bucure?ti (Bukarestin alioikeus, Romania))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädäntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 167 artikla ja 178 artiklan a alakohta – Vähennysoikeuden syntyminen – Syntymisajankohta – Laskun hallussapito aineellisena edellytyksenä – Rajaaminen vähennysoikeuden muodollisista edellytyksistä – Palautusdirektiivi (direktiivi 2008/9/EY) – 14 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 15 artikla – Riitauttamattoman hylkäyspäättöksen lainvoimaisuus – Laskun mitätöimisen ja uuden laskun antamisen oikeudelliset seuraukset

I Johdanto

1. Eräs yritys teki vuonna 2012 Romaniassa palautushakemuksen, jonka perusteena oli ainoastaan yksi vuonna 2012 laadittu lasku, joka ei kuitenkaan ollut sääntöjenmukainen. Sen jälkeen kun vuotta 2012 koskeva palautushakemus oli hylätty, kyseinen lasku mitätöitiin, ja vuonna 2015 laadittiin uusi lasku. Sen perusteella tehtiin uusi, vuotta 2015 koskeva palautushakemus, joka on nyt käsiteltävän asian kohteena. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleekin, milloin vähennysoikeus on syntynyt ja milloin palautushakemus olisi pitänyt tehdä.

2. Unionin tuomioistuin voi nyt käsiteltävän asian yhteydessä vastata yhteen arvonlisäverotuskäytäntöjä koskevista tärkeimmistä kysymyksistä: onko laskun hallussapito välttämätön edellytys yrityksen vähennysoikeudelle?

3. Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, tällaisen laskun hallussapito on myös merkityksellistä sen verokauden kannalta, jona vähennysoikeutta on vaadittava tai

palautushakemus on tehtävä. Jos alkuperäistä laskua oikaistaan myöhemmin ja jos katsotaan, että tällä oikaisemisella on taannehtiva vaikutus, ratkaiseva on virheellisen laskun hallussapitoajankohta (nyt käsiteltävässä asiassa vuosi 2012), muussa tapauksessa oikaistun laskun hallussapitoajankohta (nyt käsiteltävässä asiassa vuosi 2015). Jos edellä esitettyyn kysymykseen sitä vastoin vastaan kieltävästi, merkityksellinen on ainoastaan luovutus- tai suoritusajankohta (nyt käsiteltävässä asiassa vuosi 2012).

4. Jos vähennysoikeuteen sovelletaan tiettyjä ajallisia rajoituksia (olipa kyse sitten tietyistä hakemukselle asetetuista määräajoista, kuten nyt käsiteltävässä asiassa direktiivin 2008/9 mukaisessa palautusmenettelyssä sovellettavista, tai vanhentumisajoista), merkityksellistä on se, milloin nämä määrä- tai vanhentumisajat alkavat kulua. Tähän liittyy kysymys siitä, onko olemassa tietty ajankohta, johon mennessä verovelvollisen on vaadittava vähennysoikeutta, vai voiko se vaatia tätä oikeutta vapaasti pyytämällä sopimuskumppaniaan laatimaan sille uuden laskun ja mitätöimään vanhan. Tähän liittyy lisäksi menettelyoikeudellisia kysymyksiä, jos haettu ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttaminen on tällä välin jo hylätty lainvoimaisesti.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

– *Direktiivi 2006/112*

5. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY(2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 63 artiklassa säädetään verotettavan tapahtuman toteutumisesta ja verosaatava syntymisestä seuraavaa:

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

6. Arvonlisäverodirektiivin 167 artikla koskee vähennysoikeuden syntymistä. Siinä säädetään seuraavaa:

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

7. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklassa sitä vastoin säädetään vähennysoikeuden käyttämisestä 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;

– –

f) kunkin jäsenvaltion määäämien muodollisuuksien noudattamista, jos verovelvollinen on hankkijana veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklaa sovellettaessa.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 219 artikla koskee laskuihin tehtäviä muutoksia, ja siinä säädetään tältä osin seuraavaa:

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

9. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa puolestaan säädetään vähennysoikeuden aineellisesta laajuudesta 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”.

10. Arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan a alakohdassa laajennetaan tätä vähennysoikeutta:

”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”.

11. Arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa selvennetään, että verovelvollisella on oikeus saada arvonlisävero palautuksena myös silloin, kun vähennysmahdollisuutta ei ole:

”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 tarkoitetulla 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:

1. 169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin

– –”

12. Arvonlisäverodirektiivin 171 artiklan 1 kohta koskee menettelyä arvonlisäveron palauttamiseksi tällaisille verovelvollisille, jotka eivät ole suorittaneet liiketoimia kyseisessä jäsenvaltiossa:

”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.”

– *Direktiivi 2008/9*

13. Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille annetun direktiivin 2008/9/EY(3) (jäljempänä palautusdirektiivi) 5 artiklassa selvennetään kyseisen direktiivin suhdetta arvonlisäverodirektiiviin.

”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;
- b) liiketoimet henkilölle, joka on veronmaksuvelvollinen direktiivin 2006/112/EY 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti sellaisina kuin niitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa.

Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus veron palautukseen määritetään direktiivin 2006/112/EY mukaisesti sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkin rajoittamatta 6 artiklan soveltamista.”

14. Palautusdirektiivin 10 artiklassa annetaan palautusjäsenvaltiolle mahdollisuus vaatia hakijaa toimittamaan palautushakemuksen mukana myös muita asiakirjoja:

”Rajoittamatta 20 artiklan nojalla tehtyjä tietopyyntöjä palautusjäsenvaltio voi vaatia hakijaa toimittamaan sähköisesti palautushakemuksen mukana jäljennöksen laskusta tai tuontiasiakirjasta, jos veron peruste laskussa tai tuontiasiakirjassa on vähintään 1 000 euroa taikka vastaava määrä kansallisessa valuutassa. Jos lasku koskee polttoainetta, tämä alaraja on 250 euroa tai vastaava määrä kansallisessa valuutassa.”

15. Palautusdirektiivin 14 artikla koskee palautushakemuksen sisältöä:

”1. Palautushakemuksen on kohdistuttava

1. tavaroiden tai palveluiden ostoon, joka on laskutettu palautusajanjakson aikana, edellyttäen että verosaatava syntyi ennen laskutusta tai laskutushetkellä, tai jonka osalta verosaatava syntyi palautusajanjakson aikana, edellyttäen että ostosta laskutettiin ennen verosaatavan syntymistä;

16. Palautusdirektiivin 15 artiklan 1 kohdassa säädetään määräajoista, joihin mennessä tällainen palautushakemus on tehtävä, 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. – –”

17. Palautusdirektiivin 23 artikla koskee palautushakemuksen hylkäämistä:

”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 Romanian oikeus

18. Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, jäljempänä verokoodeksista annettu laki), 145 §:ssä säädetään verovelvollisten oikeudesta vähentää hankintoja koskeva arvonlisävero.

19. Saman lain 146 §:ssä säädetään, että kyseisen oikeuden käyttämiseksi verovelvollisella on oltava hallussaan lasku.
20. Verokoodeksista annetun lain 1472 §:n 1 momentin a kohdan mukaan verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut Romaniaan vaan toiseen jäsenvaltioon ja joka ei ole velvollinen rekisteröitymään Romaniassa arvonlisäverovelvolliseksi, voi saada palautetuksi arvonlisäveron, joka on suoritettu Romaniassa tapahtuneesta maahantuonnista ja tavaroiden tai palvelujen hankinnoista.
21. Verokoodeksin täytäntöönpanosta annetun hallituksen asetuksen nro 44/2004 (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal) 49 kohdan 15 alakohdassa säädetään, että palautushakemus koskee ”viiteajanjaksolla laskutettuja tavara- tai palveluhankintoja, jotka on maksettu palautushakemuksen päivämäärään mennessä. Laskut, joita ei ole maksettu palautushakemuksen päivämäärään mennessä, sisältyvät niiden ajanjaksojen palautushakemuksiin, joiden kuluessa ne on maksettu”.
22. Kyseisen asetuksen 49 kohdan 16 alakohdan mukaan ”15 alakohdassa mainittujen toimenpiteiden lisäksi palautushakemus voi koskea niin ikään laskuja tai maahantuontiasiakirjoja, joista ei ole tehty aikaisempia palautushakemuksia ja jotka koskevat kyseisen kalenterivuoden kuluessa tehtyjä toimenpiteitä”.

III Pääasia

23. ZES Zollner Electronic SRL -yhtiö (jäljempänä ZES), joka on sijoittautunut Romaniaan ja rekisteröitynyt siellä arvonlisäverovelvolliseksi, toimittaa Pompas Salmson SAS -yhtiölle Romaniassa valmistettuja tavaroita. Pompas Salmson on arvonlisäveron vähentämiseen oikeutettu yhtiö, jonka liiketoiminnan kotipaikka on Ranskassa. Se ei ole sijoittautunut Romaniaan eikä myöskään rekisteröitynyt siellä arvonlisäverovelvolliseksi.
24. Pompas Salmson teki ZES:n kanssa myös sopimuksen tuotantolaitteiden hankinnasta. ZES myi tuotantolaitteet Pompas Salmsonille, joka asetti ne sen jälkeen jälleen ZES:n käyttöön, jotta niitä käytettäisiin myöhemmin Pompas Salmsonille luovutettavien tavaroiden valmistamisessa (ns. tooling).
25. ZES laati näiden tuotantolaitteiden myynnistä Pompas Salmsonille vuonna 2012 vastaavat laskut, joihin oli merkitty arvonlisävero. On epäselvää, maksoiko Pompas Salmson nämä laskut ja milloin.
26. Pompas Salmson haki Romaniassa maksetun arvonlisäveron palautusta palautusdirektiivin ja verokoodeksista annetun lain 1472 §:n 1 momentin a kohdan, luettuna yhdessä hallituksen asetuksen nro 44/2004 49 kohdan kanssa, perusteella.
27. Romanian veroviranomaiset hylkäsivät 14.1.2014 tekemällään päätöksellä palautushakemuksen, joka koski 1.1.2012 ja 31.12.2012 välistä ajanjaksoa ja jonka määrä oli 449 538,38 Romanian leuta (RON) (noin 92 000 euroa), syistä, jotka liittyivät hakemukseen liitettyihin asiakirjoihin ja ilmeisesti(4) siihen, etteivät liitteenä olleet laskut olleet lakisääteisten vaatimusten mukaisia. Romanian toteamusten mukaan laadittujen laskujen maksamisesta ei esitetty näyttöä, jota silloisessa oikeustilassa vielä edellytettiin. Laskut itsessään olivat kaikki asianmukaisia.
28. ZES joka tapauksessa mitätöi alun perin (vuonna 2012) laaditut laskut ja laati vuonna 2015 uudet laskut tuotantolaitteiden myynnistä.
29. Vuonna 2014 Pompas Salmson sulautui Wilo France SAS -yhtiöön. Tämän seurauksena

syntyi Wilo Salmson France SAS (jäljempänä kantaja).

30. Kantaja haki marraskuussa 2015 arvonlisäveron palautusta ZES:n laatimien uusien laskujen perusteella ajanjaksolta 1.8.2015–31.10.2015. Veroviranomaiset hylkäsivät arvonlisäveron palautushakemuksen perusteettomana, koska kantaja ei ollut noudattanut hallituksen asetuksen nro 44/2004 49 kohdan 16 alakohtaa ja oli jo hakenut palautusta kyseisistä laskuista.

31. Kantaja teki kyseisestä päätöksestä 13.6.2016 oikaisuvaatimuksen, jonka Direcția Generală Regională și Financiară Publică (DRFP) București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Bukarestin alueellinen julkisesta taloudesta vastaava virasto – ulkomailla asuvien verovelvollisten verohallinto, Romania) hylkäsi perusteettomana. Kyseinen viranomainen katsoi, että arvonlisäverosta, jonka palauttamista haettiin, oli jo aiemmin tehty toinen palautushakemus ja että liiketoimet, joista arvonlisäveron palautusta vaaditaan, koskevat vuotta 2012 eivätkä vuotta 2015. Viimeksi mainitusta päätöksestä kantaja nosti kanteen.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

32. Kannetta käsittelevä Tribunalul București (Bukarestin alioikeus, Romania) esitti 19.12.2019 tekemällään päätöksellä unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin 2006/112/EY 167 artiklaa, luettuna yhdessä sen 178 artiklan kanssa, tulkittava siten, että vähennysoikeuden syntymishetken ja vähennysoikeuden käyttämishetken välillä on ero arvonlisäverojärjestelmän toiminnan kannalta?

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

2) Kun edellä mainittuja säännöksiä tulkitaan yhdessä direktiivin 2008/9/EY 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen kanssa, mikä on se menettelyllinen viitekohta, jonka mukaan arvonlisäveron palautusoikeuden käytön sääntöjenmukaisuutta arvioidaan?

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

3) Kun edellä mainittuja direktiivin 2008/9 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen säännöksiä tulkitaan yhdessä direktiivin 2006/112 167 ja 178 artiklan kanssa, miten ennen 'palautusajanjaksoa' tehtyjä tavarahankintoja koskevien laskujen mitätöinti ja uusien laskujen toimittaminen vaikuttavat kyseisiä hankintoja koskevan arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämiseen?

Tätä varten on välttämätöntä selventää, perustuuko siinä tapauksessa, että tavarahankinnoista alun perin toimitettujen laskujen toimittaja mitätöi laskut ja toimittaa myöhemmin uudet laskut, ajanjakso, jolta vastaanottajalla on oikeus hakea hankintoja koskevan arvonlisäveron palautusta, uusien laskujen päivämäärään. Kyse olisi tällöin tilanteesta, jossa alkuperäisten laskujen mitätöinti ja uusien laskujen toimittaminen eivät ole vastaanottajan vaikutuspiirissä vaan yksinomaan toimittajan harkintavallan piirissä.

4) Voidaanko kansallisessa lainsäädännössä direktiivin 2008/9 mukaisesti myönnettävän arvonlisäveron palautuksen edellytykseksi asettaa verosaatavan syntymistä koskeva ehto tilanteessa, jossa asianmukainen lasku on toimitettu hakemuksen kohteena olevalla ajanjaksolla?”

33. Kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen menettelyssä esittivät kantaja, Romania ja

Euroopan komissio.

V Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisupyyntöön tutkittavaksi ottaminen

34. Romania kyseenalaistaa sen, voidaanko ennakkoratkaisupyyntö ottaa tutkittavaksi, väittäen, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt pääasian tosiseikat virheellisesti. Romanian näkemyksen mukaan palautushakemusta ei hylätty vuonna 2012 laskuissa olleiden puutteiden vuoksi vaan siksi, ettei laskujen maksamisesta esitetty näyttöä. Silloisen (kansallisen) oikeustilan mukaan tällaista näyttöä vielä vaadittiin. Siirtymäsääntelyn vuoksi nämä hakemukset olisi voitu tehdä uudelleen 30.9.2014 saakka – tällä kertaa ilman näyttöä maksamisesta. Kantaja ei kuitenkaan ole tehnyt näin. Koska kyse ei ole virheellisestä laskusta, kaikki ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset ovat Romanian mukaan vanhentuneet, eikä unionin tuomioistuin voi antaa niihin hyödyllistä vastausta.

35. Unionin tuomioistuimen on vaikea tulkita unionin oikeutta oikein, jos tosiseikat esitetään virheellisesti. Jos laskuissa ei ole virheitä, yksikään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä kysymyksistä ei tule esille nyt käsiteltävässä asiassa – kuten Romania perustellusti väittää. Avoimeksi jää myös se, mikä sellainen konkreettinen puute laskuissa mahdollisesti oli, jonka perusteella palautushakemus hylättiin vuonna 2012. Esitettyihin kysymyksiin vastaamisen kannalta on kuitenkin merkityksetöntä, olivatko laskut virheettömiä, puuttuiko laskuista ainoastaan päiväys vai eikö laskuissa ollut esimerkiksi eritelty lainkaan arvonlisäveroa.

36. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin niin, että SEUT 267 artiklan mukaisessa menettelyssä, joka perustuu kansallisilla tuomioistuimilla ja unionin tuomioistuimella olevien tehtävien selkeään jakoon, unionin tuomioistuin on toimivaltainen lausumaan ainoastaan unionin säädöksen tulkinnasta tai pätevyydestä niiden tosiseikkojen perusteella, jotka kansallinen tuomioistuin sille ilmoittaa.(5) Niiden tosiseikkoja koskevien puutteiden ja virheiden osalta, joita ennakkoratkaisupyyntöön on väitetty olevan, ei ole unionin tuomioistuimen vaan kansallisen tuomioistuimen asiana selvittää oikeudenkäyntiin johtaneet tosiseikat sekä tehdä näistä ne päätelmät, joita tämän annettavana oleva ratkaisu edellyttää.(6)

37. Ennakkoratkaisupyyntö voidaan siten ottaa tutkittavaksi, ja ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava sen oletuksen – jonka paikkansapitävyys ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava – perusteella, jonka mukaan palautushakemus hylättiin vuonna 2012 virheellisten laskujen perusteella.

B Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

38. Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee vuonna 2012 hylättyä, palautusdirektiivin mukaista palautushakemusta. Vuonna 2015 tehtiin uusi palautushakemus sen jälkeen, kun alkuperäiset laskut vuodelta 2012 oli mitätöity ja vuonna 2015 oli laadittu uudet laskut. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleekin neljällä kysymyksellään, mikä on oikea ajankohta sen arvonlisäveron palauttamisen kannalta, jonka hankkija (kantaja) on maksanut vuonna 2012 suoritetuista luovutuksista osana niiden hintaa.

39. Vaikka ainoastaan toinen, kolmas ja neljäs kysymys koskevat palautusdirektiiviä, kun taas ensimmäinen kysymys koskee vähennysoikeuteen vetoamisen ajankohtaa, myös siihen on – toisin kuin komissio väittää – vastattava välttämättömänä ennakkokysymyksenä.

40. Kuten unionin tuomioistuin on jo useaan otteeseen selventänyt, palautusdirektiivin tavoitteena ei ole määrittää palautusoikeuden käyttämisen edellytyksiä eikä laajuutta. Kyseisen

direktiivin 5 artiklan toisessa kohdassa nimittäin säädetään, että oikeus arvonlisäveron palautukseen määritetään arvonlisäverodirektiivin mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkin rajoittamatta palautusdirektiivin 6 artiklan soveltamista.(7) Arvonlisäverodirektiivissä määritetään siten aineellinen oikeus, ja palautusdirektiivissä vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt sille, miten tämä arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa säädetty aineellinen oikeus taataan (palautusdirektiivin 3 artiklassa tarkoitetuille) palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille.(8)

41. Jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen palautusdirektiivissä säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa siten arvonlisäverodirektiivillä verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan.(9)

42. Tästä syystä on ratkaisevaa, milloin arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukainen vähennysoikeus on syntynyt ja milloin kantajan olisi pitänyt käyttää sitä. Tästä ilmenee sitten vastaus kaikkien ennakkoratkaisukysymysten taustalla olevaan kysymykseen, onko kantaja nyt käsiteltävässä asiassa vaatinut vuonna 2015 vähennysoikeutta vuonna 2012 suoritettujen tuotantolaitteiden luovutusten perusteella palautusdirektiivin 14 artiklan mukaisella oikealla palautusajanjaksolla (ja saman direktiivin 15 artiklassa säädettyssä määräajassa).

43. Tämä kysymys tulee esille etenkin siksi, että alkuperäiset (ja ilmeisesti virheelliset) vuonna 2012 laaditut laskut, jotka koskivat samana vuonna suoritettuja luovutuksia, mitätöitiin ja laadittiin uudelleen vuonna 2015. Tältä osin vastaus kaikkiin kysymyksiin liittyy erottamattomasti siihen, millainen merkitys laskulla on vähennysoikeuden kannalta (jäljempänä C). Jos lasku ei nimittäin ole lainkaan tarpeellinen, merkitystä ei ole myöskään sillä, oliko lasku virheellinen, tai sillä, mitätöintiinkö se ja laadittiinko se oikein uudelleen.

44. Tästä syystä on ensin selvitettävä, mikä merkitys laskulla on vähennysoikeudelle (jäljempänä C.1 ja C.2). Tästä sitten seuraa, onko arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa edellytettävä *laskun hallussapito* edellytys vähennysoikeudelle – kuten unionin tuomioistuin on todennut tuomioissa Volkswagen(10) ja Biosafe(11) – vai onko tästä tunnusmerkistä tullut merkityksetön unionin tuomioistuimen tuomiossa V?dan(12) tekemän ratkaisun seurauksena (jäljempänä C.3). Seuraavaksi on ratkaistava, vaikuttaako asiaan mitenkään se, jos kyseinen lasku oli virheellinen ja jos suorittaja mitätöi sen ja laati vuonna 2015 uuden laskun (jäljempänä C.4). Tässä yhteydessä on kuitenkin – toisin kuin komissio ilmeisesti katsoo – tarkasteltava aineellisoikeudellisten näkökohtien (jäljempänä C.4.a) ohella myös menettelyoikeudellisia näkökohtia (jäljempänä C.4.b), jotta otetaan huomioon palautusdirektiivin 15 artiklassa säädetty määräaika hakemuksen tekemiselle ja hakemuksen hylkäämisestä tehdyn (ks. palautusdirektiivin 23 artikla) veroviranomaisen päätöksen, jota ei kuitenkaan ole riitautettu, lainvoimaisuus.

45. Kun nämä seikat on selvennetty, palautusdirektiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua oikeaa palautusajanjaksoa koskeviin kysymyksiin (toisesta neljänteen ennakkoratkaisukysymys) voidaan vastata ilman suurempia vaikeuksia (jäljempänä D).

C Vähennysoikeuden syntymisajankohta (ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys)

46. Näin ollen on selvittävä, milloin kantajan vähennysoikeus on syntynyt. Ongelmat oikean ajanjakson määrittämisessä vähennysoikeuden vaatimiselle johtuvat kahden säännöksen olemassaolosta ja sanamuodosta: arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään vähennysoikeuden syntymisestä ja sen 178 artiklan a alakohdassa vähennysoikeuden käyttämisestä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys osoittaa tämän hyvin selvästi.

47. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään, että (hankkijan) vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava (siis suorittajan veronmaksuvelvollisuus – arvonlisäverodirektiivin 63 artikla) syntyy. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklalla pyritään lähtökohtaisesti suorittajan veronmaksuvelvollisuuden ja hankkijan vähennysoikeuden samanaikaisuuteen, kun taas saman direktiivin 178 artiklassa mukautetaan tätä periaatetta. Edellytyksenä vähennysoikeuden käyttämiselle on nimittäin paitsi suorittajan veronmaksuvelvollisuuden syntyminen myös se, että hankkijalla on hallussaan lasku. Asianomaisen laskun on vielä täytettävät tietyt muotovaatimukset (kuten arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädetty).

48. Ensimmäinen vaihtoehto on siksi, että vähennysoikeus on syntynyt jo suoritusajankohtana arvonlisäverodirektiivin 167 ja 63 artiklan mukaisesti. Nyt käsiteltävässä asiassa tämä ajankohta olisi vuosi 2012, jolloin vuonna 2015 tehty hakemus olisi palautusdirektiivin 15 artiklan mukaisesti tehty määräajan päättymisen jälkeen. Kyseinen määräaika on – kuten unionin tuomioistuin on jo useaan otteeseen todennut(13) – nimittäin preklusiivinen määräaika. Toinen vaihtoehto on, että merkityksellistä on arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan mukaisesti laskun hallussapito. Siinä tapauksessa vähennysoikeuden syntymisajankohtana kyseeseen tulee joko vuosi 2012 – jos laskun ei tarvitse täyttää kaikki arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan mukaisia muotovaatimuksia – tai vuosi 2015, koska silloin oli ensimmäisen kerran olemassa lasku, joka ilmeisesti täytti kaikki 226 artiklan vaatimukset.

49. Pidän oikeana jälkimmäistä lähestymistapaa, jossa edellytetään laskun olemassaoloa mutta jossa muotoseikoissa olevat puutteet eivät ole esteenä vähennysoikeuden syntymiselle ja nämä puutteet voidaan myös oikaista taannehtivasti. Katson nimittäin, että on erotettava vähennysoikeuden *perusteen* syntyminen (jäljempänä 1) ja vähennysoikeuden syntyminen *tietyn määräisenä* (jäljempänä 2). Lähemmin tarkasteltuna ainoastaan tämä näkemys vastaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee muodollisesti virheellisten laskujen taannehtivaa korjaamista (jäljempänä 3). Tästä seuraa, että laskun mitätöiminen on siviilioikeudellisesti mahdollista mutta merkityksetöntä vähennysoikeuden syntymisajankohdan arvioimisen kannalta (jäljempänä 4).

1. **Lähtökohtaisen vähennysoikeuden syntyminen**

50. Jos tarkastellaan lähemmin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, siinä on otettu toistaiseksi kantaa enimmäkseen vähennysoikeuden *perusteen* syntymiseen. Sen mukaan vähennysoikeus ja näin ollen oikeus veron palautukseen kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä oikeutta lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Tätä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa tehtyjen liiketoimien yhteydessä.(14) Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset.(15) Tilanne voi kuitenkin olla toisin, jos tällaisten muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu.(16)

51. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa viitataan vähentämisen yhteydessä ”arvonlisäveroon, joka on – – maksettava tai maksettu”. Sillä tarkoitetaan arvonlisäveroa, joka suorittajana olevan yrityksen on maksettava valtiolle tai jonka se on maksanut valtiolle. Tässä tapauksessa hankkija ei ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, vaan se maksaa sopimuskumppanilleen sovitun hinnan.

52. Tämä sääntely selventää vähennysoikeuden merkitystä ja tavoitetta. Arvonlisäveron kulutukseen kohdistuvan veron luonteen(17) ja välillisen verotustekniikan vuoksi vähentämiseen oikeutettu hankkija on vapautettava tavarán tai palvelun hinnassa sille vyörytetystä arvonlisäverosta – jonka toinen (suorittaja) on velvollinen maksamaan – vähennysoikeuden avulla.

53. Jos tämä ajatus otetaan vakavasti, lähtökohdaksi olisi oikeastaan otettava ajankohta, jona kantaja on tosiasiallisesti maksanut tuotteiden hinnan. Vasta silloin arvonlisäverorasite on nimittäin myös tosiasiallisesti kohdistunut siihen (epäsuorasti). Arvonlisäverodirektiivin 167 a artiklan sääntely kuitenkin osoittaa, että direktiivin antaja myöntää vähennysoikeuden myös jo ennen maksamista. Kyseinen artikla mahdollistaa vähennysoikeuden rajaamisen maksamisajankohtaan, joskin veronmaksuvelvollisuus syntyy vasta hinnan saamisen myötä. Tämä on mielekäästä vain, jos muissa tapauksissa vähennysoikeus on mahdollinen jo ennen hinnan maksamista.

54. Siten on selvää, että direktiivin antaja lähtee siitä, että hankkijan arvonlisäverorasite syntyy jo ennen hinnan maksamista mutta vasta suorituksen jälkeen. Tänä ajankohtana vähennysoikeuden *peruste* on jo syntynyt.

2. Määrällisen vähennysoikeuden syntyminen

55. On kuitenkin selvitettävä vielä, milloin vähennysoikeus syntyy *tietyn määräisenä*. Sen kannalta ratkaiseva merkitys on arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdalla.

56. Tavarán luovuttaminen tai palvelun suorittaminen ei nimittäin kerro vielä mitään siitä, miten suuri hankkijalle hintaan sisällytetystä arvonlisäverosta aiheutuva rasite on. Tämä käy selvästi ilmi niin sanotuista jatkuvista suorituksista, joissa sopimusta tehtäessä on tiedossa ainoastaan luovutuksen tai suorituksen kohde muttei sen määrä (esim. sähköntoimitussopimuksessa). Lisäksi on muitakin tilanteita, joissa (siviilioikeudellisesti) maksettavaksi tuleva hinta selviää vasta, kun suorittaja laskuttaa asiakasta luovutuksen tai suorituksen jälkeen (esim. asianajajan tuntipalkkio tai palkkio, joka on riippuvainen tavoiteltujen päämäärien saavuttamisesta).

57. Jos pelkästään suorittajan tekemä tavaróiden luovutus tai palvelujen suoritus ei kerro vielä mitään hankkijan konkreettisesta arvonlisäverorasitteesta, on vain loogista, että direktiivin antaja ei kytke vähennysoikeutta ainoastaan luovutukseen tai suoritukseen vaan edellyttää

arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa lisäksi hankkijalta "laskun hallussapitoa".(18)

58. Laskun hallussapitoa koskeva edellytys palvelee siten myös arvonlisäverolainsäädännössä vahvistetun neutraalisuusperiaatteen toteutumista. Neutraalisuusperiaate on arvonlisäveron kulutusveron luonteesta seuraava peruseriaate.(19) Se tarkoittaa muun muassa sitä, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on lähtökohtaisesti vapautettava lopullisesta arvonlisäverorasitteesta,(20) sikäli kuin yritystoiminta itsessään palvelee (lähtökohtaisesti) veronalaisten liiketoimien toteuttamista.(21)

59. Mielestäni on syytä tarkastella uudelleen(22) lähemmin ajatusta verorasitteesta vapauttamisesta. Tästä seuraa,(23) että vähennysoikeus tulee kyseeseen vain, jos hankkijaan myös kohdistuu arvonlisäverorasite. Hankkijaan ei kuitenkaan kohdistu arvonlisäverorasitetta jo luovutuksen tai suorituksen yhteydessä vaan oikeastaan vasta vastikkeeseen maksamisen yhteydessä (ks. tästä edellä 53 kohta). Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan sääntelyn taustalla on selvästikin ajatus siitä, että vastike maksetaan yleensä pian luovutuksen tai suorituksen jälkeen, kun vastaava lasku on laadittu, joten jo tänä ajankohtana arvonlisäverorasitteen voidaan olettaa kohdistuvan hankkijaan ajallisesti piakkoin.

60. Tämä ilmenee erittäin selvästi unionin tuomioistuimen aiemmasta oikeuskäytännöstä, jossa se vielä totesi nimenomaisesti,(24) 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.

61. 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. Liiketoimen suorittamista koskeva selvitys tehdään toimittamalla vastaava lasku.

62. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa edellytettävä laskun hallussapito on näin ollen keino siirtää ymmärrettävästi arvonlisäverorasite suorittajalta (joka on velvollinen maksamaan veron) hankkijalle (joka kantaa verorasitteen hankinnan hinnassa). Vasta näin hankkijan on mahdollista havaita, missä määrin siihen kohdistuu suorittajan käsityksen mukaan arvonlisäverorasite, ja hankkija voi siten vaatia tästä rasitteesta vapautumista vastaavan määrän osalta.

63. Laskun hallussapitoa koskeva edellytys mahdollistaa myös sen, että veroviranomaiset – kuten unionin tuomioistuin on jo todennut(25) – voivat ylipäättään valvoa, että maksettava vero maksetaan ja että arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa. Valvonta on sitä tehokkaampaa, mitä enemmän tietoja tällaiseen laskuun sisältyy, mikä selittää arvonlisäverodirektiivin 226 artiklaan sisältyvän, nykyisin hyvin kattavan luettelon tiedoista, jotka laskussa on oltava.

64. Unionin tuomioistuin on nähdäkseni jo selventänyt tuomioissaan Volkswagen(26) ja Biosafe(27) tätä laskun hallussapidon merkitystä verorasitteen välttämättömänä siirtokeinona ja edellytyksenä siitä vapautumiselle vähennysoikeutta käyttämällä.

65. Tuomio Volkswagen koski tapausta, jossa osapuolet olleet liiketoimien olevan verottomia. Sen jälkeen, kun virhe havaittiin, laadittiin useita vuosia myöhemmin ensimmäisen kerran laskuja, joissa oli eritelty arvonlisävero, ja tehtiin palautusdirektiivin mukainen palautushakemus. Unionin tuomioistuin totesi mainitussa tuomiossa,(28) että tässä tilanteessa hankkijan oli objektiivisesti mahdotonta käyttää palautuksensaantioikeuttaan ennen virheen oikaisemista, koska sillä "ei

aikaisemmin ollut laskuja eikä se tiennyt, että arvonlisävero oli suoritettava. Arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavat aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyivät nimittäin vasta virheen oikaisun seurauksena”. Palautusdirektiivin 15 artiklan mukainen määräaika alkoi siten kulua vasta laskun, jossa arvonlisävero oli eritelty, tekemisestä.

66. Tuomio Biosafe koski vähennysoikeutta tapauksessa, jossa liiketoimeen oli sovellettu virheellistä verokantaa. Alun perin sovellettu verokanta oli liian alhainen, ja suorittaja oikaisi laskunsa vuosia myöhemmin korottamalla siinä eriteltyä arvonlisäveroa. Myös kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin tuli siihen tulokseen,(29) että hankkijan oli objektiivisesti mahdotonta käyttää vähennysoikeuttaan ennen laskuun merkityn arvonlisäveron oikaisua, koska ”sillä ei ollut aiemmin käytettävissään alkuperäisiä laskuja korjaavia asiakirjoja eikä se tiennyt, että arvonlisäveron lisäys oli maksettava. Arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavat aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyivät nimittäin vasta virheen oikaisun seurauksena”. Verolainsäädännön mukainen vanhentumisaika tämän arvonlisäveron lisäyksen osalta alkoi näin ollen kulua vasta siitä ajankohdasta, jona hankkijalla oli hallussaan lasku, jossa tämä arvonlisäveron lisäys oli eritelty.

67. Molemmissa unionin tuomioistuimen ratkaisuissa lähdetään ymmärtääkseni siitä, että ajankohta, jona täytäntöönpanokelpoinen vähennysoikeus syntyy, ei voi edeltää sellaisen laskun hallussapitoa, josta ilmenee hankkijaan kohdistuva arvonlisäverorasite. Tämä on sopusoinnussa arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja 178 artiklan a alakohdan kanssa.

3. Vähennysoikeuden vaatimisajankohta

68. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ilmaistaan siten vähennysoikeuden perusteen syntyminen ja saman direktiivin 178 artiklassa vähennysoikeuden syntyminen tietyn määräisenä. Vähennysoikeuden vaatimisen oikean ajankohdan ja mahdollisten määräaikojen kulumisen osalta molempien säännösten on täyttyttävä kumulatiivisesti. Tämä seuraa viime kädessä arvonlisäverodirektiivin 179 artiklasta, jonka perusteella verovelvollinen ei voi vaatia vähennysoikeutta oman harkintansa mukaan. Vähennysoikeutta on pikemminkin mahdollista käyttää ainoastaan sillä verokaudella, jona vero on – perusteen ja määrän osalta – syntynyt.

69. Muussa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 180 artiklassa, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat antaa verovelvolliselle luvan tehdä vähennys, jota ei ole tehty 178 ja 179 artiklan mukaisesti, ei olisi mitään mieltä. Tästä seuraa, kuten unionin tuomioistuin(30) on jo todennut, että jäsenvaltiot voivat vaatia, että vähennysoikeutta käytetään joko sen ajanjakson aikana, jona se on syntynyt, tai pidemmän ajanjakson aikana edellyttäen, että tiettyjä niiden kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan.

a) Asiantuntijan esittämää näyttöä vähennysoikeudesta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

70. Unionin tuomioistuimen antama tuomio V?dan,(31) joka on aiheuttanut oikeudellista epävarmuutta,(32) ei muuta asiaa. Sen 42 kohdassa unionin tuomioistuin totesi, että laskujen esittämistä koskevan muodollisen edellytyksen tiukka soveltaminen olisi vastoin neutraalisuus- ja suhteellisuusperiaatetta, koska se voisi estää suhteettomalla tavalla verovelvollisen liiketoimiin liittyvän verotuksen neutraalisuuden soveltamisen tämän verovelvollisen hyväksi.

71. Pintapuolisen tarkastelun perusteella voitaisiin katsoa, että tästä syystä vähennysoikeutta on mahdollista käyttää kokonaan ilman laskua ja 178 artiklan sanamuodon vastaisesti. Lähempi tarkastelu kuitenkin osoittaa, ettei unionin tuomioistuin ole katsonut näin missään mainitun tuomion kohdassa.

72. Yhtäältä unionin tuomioistuimen oli kyseisessä asiassa nimittäin vastattava ”ainoastaan” siihen kysymykseen, voidaanko vähennysoikeutta käyttää sellaisen asiantuntija-arvion perusteella, joka koskee tämänkaltaisissa rakennushankkeissa tavanomaisen vähennysoikeuden suuruutta. Unionin tuomioistuin vastasi tähän kysymykseen perustellusti kieltävästi. Vähennysoikeus perustuu *tosiasialliseen* eikä *tavanomaiseen* arvonlisäverorasitteeseen. Asiantuntija olisi kuitenkin voinut näyttää arvioimalla toteen ainoastaan viimeksi mainitun rasiitteen.

73. Toisaalta koko menettelyssä jäi avoimeksi, oliko ylipäättään toimitettu laskuja, joissa oli eritelty arvonlisävero. Selvää oli vain, ettei alkuperäisiä laskuja voinut enää lukea ja että verohallinto oli vaatinut laskujen alkuperäiskappaleiden esittämistä.

74. Viimeksi mainittu on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa. Siinä ei edellytetä, että verovelvollisella on vielä hallussaan lasku ja että se voi esittää sen verotarkastuksen yhteydessä, vaan pelkästään sitä, että verovelvollisella oli lasku hallussaan vähennysoikeutta vaatiessaan. Jos lasku tämän jälkeen katoaa, verovelvollinen voi tietysti kaikin mahdollisin todistein (yleensä jäljennöksen avulla) osoittaa, että sillä oli aiemmin hallussaan lasku, josta ilmeni tietyn suuruinen arvonlisäverorasite.

75. Tästä syystä unionin tuomioistuimen tuomiossa V?dan esittämät toteamukset pätevät perustellusti ainoastaan vähennysoikeuden *toteen näyttämiseen*.⁽³³⁾ Vähennysoikeuden aineellisten edellytysten (ts. arvonlisäverodirektiivin 167 ja 178 artiklasta johtuvien) täyttyminen voidaan näyttää toteen kaikin mahdollisin todistein – tähän tarkoitukseen ei kuitenkaan sovellu sellaisenaan asiantuntijan tavanomaisesti maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta esittämä näyttö.⁽³⁴⁾ Tämä lopputulos ilmenee mielestäni myös hyvin yksiselitteisesti tuomion V?dan tuomiolauselmasta, kun sitä luetaan ennakkoratkaisukysymysten ja esitettyjen tosiseikkojen yhteydessä.

b) *Ajanjaksoa, jona vähennysoikeutta voidaan vaatia, koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö*

76. Näin ollen ei myöskään ole mitään ristiriitaa sen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, jossa on käsitelty konkreettista ajanjaksoa,⁽³⁵⁾ jona vähennysoikeutta on vaadittava. Kyseisissä ratkaisuissa unionin tuomioistuin on nimittäin aina ottanut lähtökohdaksi sen, että verovelvollisella hankkijalla on hallussaan lasku.⁽³⁶⁾

77. Tuomiossa Baubedarf-Handel todettiinkin tästä nimenomaisesti seuraavaa: ”Suhteellisuusperiaatetta puolestaan ei mitenkään loukata sillä, että verovelvollisen on tehtävä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys siltä ilmoituskaudelta, jona laskun tai laskuna pidettävän asiakirjan hallussapitoa ja vähennysoikeuden syntymistä koskevat edellytykset täyttyvät. On nimittäin todettava yhtäältä, että tällainen vaatimus vastaa yhtä kuudennen direktiivin tavoitteista eli sitä, että verohallinto voi periä arvonlisäveron ja valvoa sitä [oikeuskäytäntöviittauksia]; toisaalta on huomattava myös, että – – tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta koskeva maksu suoritetaan ja siis ostoihin sisältyvä arvonlisävero maksetaan yleensä vasta laskun saamisen jälkeen.”⁽³⁷⁾ Tuomiossa Senatex unionin tuomioistuin katsoi, että arvonlisäveron vähennysoikeutta on lähtökohtaisesti käytettävä siltä kaudelta, jonka aikana vähennysoikeus on syntynyt ja jolloin verovelvollisella ”on hallussaan lasku”.

78. Jos laskun hallussapito on kuitenkin ratkaisevaa sen kannalta, millä ajanjaksolla vähennysoikeutta on vaadittava, laskun hallussapito ei ole myöskään pelkkä muodollinen vaan aineellinen kriteeri. Vähennysoikeus edellyttää siten vastaavan laskun hallussapitoa.

c)

Puutteellisen tai virheellisen laskun taannehtivaa oikaisemista koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

79. Tämä seuraa viime kädessä myös laskun taannehtivaa oikaisemista koskevasta unionin tuomioistuimen uudemmassa oikeuskäytännöstä.(38) Siinä unionin tuomioistuin erottaa vähennysoikeuden aineelliset ja muodolliset edellytykset. Viimeksi mainituilla säännellään vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia ja valvontaa sekä arvonlisäverojärjestelmän asianmukaista toimintaa, kuten kirjanpitoa, laskutusta ja ilmoituksia koskevia velvollisuuksia.(39) Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset.(40) Tämän johdosta on niin, että kun veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, se ei voi asettaa verovelvollisen vähennysoikeudelle sellaisia lisäedellytyksiä, joista voisi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää.(41)

80. Muodollisia puutteita, jotka eivät ole esteenä vähennysoikeudelle, koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei lähemmässä tarkastelussa kuitenkaan koskaan keskitytä laskun hallussapitoon sinänsä (eli laskun olemassaoloon) vaan aina laskun laatimisen yksityiskohtiin.(42)

81. Kyseisessä oikeuskäytännössä käsitellään siten ainoastaan *tiettyjen* muodollisten edellytysten eikä *kaikkien* muodollisten edellytysten täyttymättä jäämistä. Tästä oikeuskäytännöstä ei siksi voida päätellä, että vähennysoikeus voi syntyä ilman laskun hallussapitoa. Unionin tuomioistuin itse viittaa myös ainoastaan siihen, että ”direktiivin 2006/112 226 artiklassa säädetyt tiedot sisältävän laskun hallussapito on arvonlisäveron vähennysoikeuden muodollinen eikä aineellinen edellytys”.(43) Tämä pitää paikkansa. *Kaikkien* arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan luettelossa mainittujen tietojen täytyminen on muodollinen edellytys. Näitä tietoja voidaan – sikäli kuin ne eivät ole olennaisia (ks. tästä lähemmin 93 kohta ja sitä seuraavat kohdat) – täydentää tai muuttaa myös vielä taannehtivasti (esim. arvonlisäverodirektiivin 219 artiklan nojalla). Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan mukainen laskun *hallussapito* itsessään ei tosiseikkana kuitenkaan ole tällainen muodollinen edellytys.(44)

82. Unionin tuomioistuimen mukaan tästä myös seuraa ”ainoastaan”, että veroviranomaiset eivät saa evätä oikeutta arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että lasku ei täytä arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa vaadittuja edellytyksiä (tarkka kuvaus luovutettujen tavaroiden määrästä ja laadusta tai suoritettujen palveluiden laajuudesta ja laadusta sekä päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu), jos kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät.(45) Sama pätee 226 artiklan 3 alakohdassa (arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on luovuttanut tavarat tai suorittanut palvelut)(46) tai saman artiklan 2 alakohdassa (laskun numero)(47) mainittuihin tietoihin. Tämän jälkeen unionin tuomioistuin katsoi, että hankkijan hallussa jo olleen (muodollisesti sääntöjenvastaisen) laskun oikaisemisella on taannehtiva vaikutus.(48)

83. Lisäksi unionin tuomioistuin edellyttää mainitussa oikeuskäytännössä nimenomaisesti myös olemassa olevan ja hankkijan hallussa olevan laskun oikaisemista.(49) Näin ollen vastikkeellista liiketoimea koskevassa tavanomaisessa tapauksessa vähennysoikeus on syntynyt vasta sitten, kun molemmat edellytykset (veronmaksuvelvollisuuden syntyminen luovutuksen tai suorituksen seurauksena ja tämän osoittavan laskun hallussapito) täyttyvät.

84. Laskun hallussapidon tärkeys selittää myös sen, miksi arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy viimeistään laskun antamishetkellä. Tällä tarkoitetaan maksutapahtumia, joissa lasku toimitetaan jo ennen luovutusta

tai suoritusta. Tällaisessa tapauksessa vähennysoikeus syntyy perusteen ja määrän osalta samanaikaisesti hankkijalle toimitettavan laskun antamisen kanssa. Vähennysoikeus ei kuitenkaan lähtökohtaisesti synny koskaan ilman, että hankkijalla on hallussaan lasku.

85. Myös 178 artiklan a ja f alakohdan vertailu osoittaa selvästi, että direktiivin antaja on asettanut veron välillistä kantamista koskevassa tavanomaisessa tapauksessa (a alakohta) lisäedellytyksen – laskun hallussapidon. Tämä edellytys ei ole tarpeen veron välitöntä kantamista koskevassa erityistapauksessa (f alakohta) (veronmaksuvelvollisuuden siirtyminen hankkijalle),⁽⁵⁰⁾ eikä siitä ole näin ollen säädetty. Tätä lainsäätäjän tekemää valintaa kuitenkin kierrettäisiin, jos laskun hallussapitoa pidettäisiin pelkkänä muotoseikkana ja merkityksettömänä.

d) *Palautusdirektiiviä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö*

86. Laskun hallussapidon välttämättömyyden vahvistavat myös palautusdirektiivin säännökset. Palautusdirektiivissä edellytetään monessa kohdassa nimenomaisesti laskun olemassaoloa. Sen 8 artiklan 2 kohdassa edellytetäänkin nimenomaisesti, että palautushakemuksen on sisällettävä ”kunkin laskun – – osalta” tietyt tiedot. Palautusdirektiivin 10 artiklan mukaan palautusjäsenvaltio voi vaatia hakijaa toimittamaan palautushakemuksen mukana ”jäljennöksen laskusta”. Saman direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa viitataan ostoon, joka ”on laskutettu”. Tästä ilmenee, että oikeus vähentää vero, jonka palauttamista voidaan hakea, edellyttää, että hankkijalla on jossain vaiheessa ollut hallussaan lasku.

87. Tästä syystä unionin tuomioistuin⁽⁵¹⁾ on jo todennut, että lukuun ottamatta tilanteita, joissa laskun alkuperäiskappale tai jäljennös on jo veroviranomaisen käytettävissä, tämä voi pyytää hakijaa toimittamaan kyseisen laskun juoksevan numeron, ja jos tätä pyyntöä ei noudateta palautusdirektiivissä säädettyssä määräajassa, kyseisellä veroviranomaisella on oikeus hylätä arvonlisäveron palautushakemus. Tässä ei ole mitään mieltä, jos lasku on tarpeeton.

e) *Päätelmä*

88. Sekä arvonlisävero- ja palautusdirektiivin sanamuodosta että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee siten, että oikeus vähentää vero, jonka palauttamista voidaan hakea, edellyttää, että hankkijalla on jossain vaiheessa ollut hallussaan lasku. Tämän laskun hallussapitoajankohta määrittää sitten oikean ajanjakson, jona vähennysoikeutta on vaadittava.

4. *Laskun mitätöimisen oikeudelliset seuraukset sen kannalta, mikä on oikea verokausi vähennysoikeuden käyttämiseen*

a) *Laskun mitätöimisen aineellisoikeudelliset seuraukset*

89. Jos vähennysoikeuden perustetta (arvonlisäverodirektiivin 167 artikla) ja vähennysoikeuden määrää (arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohta) koskevat edellytykset ovat aineellisia edellytyksiä, tästä seuraa myös, että laskun mitätöiminen on merkityksetöntä sen oikean ajanjakson määrittämisen kannalta, jona vähennysoikeutta on arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan mukaisesti käytettävä.

90. Ensimmäinen vaihtoehto on, että aineelliset edellytykset (luovutus tai suoritus ja laskun hallussapito) täyttyivät. Tällöin vähennysoikeus on syntynyt myös samana ajankohtana ja sitä on käytettävä vastaavalla verokaudella. Laskun mitätöiminen ja uuden laskun laatiminen eivät voi muuttaa asiaa mitenkään. Uuden laskun laatimisella voidaan korkeintaan poistaa mahdollisia muodollisia puutteita taannehtivasti tämän ajanjakson osalta, kuten unionin tuomioistuin on myös jo todennut tapauksessa, jossa lasku oli oikaistu laatimalla alkuperäisen laskun kumoava hyvityslasku (tällä tarkoitetaan mitätöimistä/peruuttamista).(52)

91. Toinen vaihtoehto on, että aineelliset edellytykset (luovutus tai suoritus ja laskun hallussapito) eivät täyttyneet. Tällöin laskun mitätöiminen ja uuden laskun laatiminen merkitsevät sitä, että on laadittu ensimmäisen kerran veron vähentämiseen oikeuttava lasku. Tämä määrää sitten oikean ajanjakson, jona vähennysoikeutta on vaadittava.

92. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa on siten ratkaisevaa, onko kantajalle vuonna 2012 toimitettuja laskuja pidettävä arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa tarkoitettuna ”laskuna”. Tämä puolestaan riippuu siitä, millainen puute laskuissa oletettavasti oli – mikä ei ole unionin tuomioistuimen tiedossa.

93. Asiakirja on nähdäkseni arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa tarkoitettu lasku nimittäin jo silloin, jos sekä hankkija että verohallinto voivat päätellä siitä, mistä liiketoimesta mikä luovuttaja tai suorittaja on vyöryttänyt arvonlisäveroa millekin hankkijalle ja minkä verran. Tämä edellyttää, että laskussa on tiedot luovuttajasta tai suorittajasta, hankkijasta, luovutuksen tai suorituksen kohteesta, hinnasta ja eritellystä arvonlisäverosta.(53) Jos laskuun sisältyvät nämä viisi olennaista tietoa, laskun tarkoitus täyttyy, ja vähennysoikeus on syntynyt lopullisesti.(54)

94. Yksittäisten muiden arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädettyjen tietojen puuttuminen ei sitä vastoin ole esteenä vähennysoikeudelle, jos ne oikaistaan vielä hallinto- ja tuomioistuinmenettelyn aikana. Tämä oikeudellinen seuraus ilmenee viime kädessä myös laskun taannehtivaa oikaisemista koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.(55)

95. Jos puute siten koski mainittuja laskun olennaisia tunnusmerkkejä, vähennysoikeutta ei voitu käyttää vuonna 2012, koska tältä osin ei voida puhua arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettusta laskusta. Siinä tapauksessa oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero olisi syntynyt täysimääräisesti vasta, kun hankkijalla oli ensimmäisen kerran hallussaan lasku vuonna 2015.

96. Jos laskuissa ollut puute sitä vastoin koski pelkästään yksittäisiä muutoseikkoja (esimerkiksi puuttuvaa laskun antamispäivää, puuttuvaa laskun numeroa, väärää osoitetta, luovutuksen tai suorituksen kohteen ja ajankohdan epätasmallista kuvausta tai puuttuvaa verotunnistetta)(56), silloin vähennysoikeus on syntynyt jo vuonna 2012, kun luovutus tai suoritus tehtiin ja laskut olivat hankkijan hallussa. Tällaiset puutteet eivät aseta arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa tarkoitettua ”laskun hallussapitoa” kyseenalaiseksi.

97. En sitä vastoin pidä vakuuttavana komission ja kantajan näkemystä, jonka mukaan vanhan laskun mitätöimisellä kumottiin sen oikeusvaikutukset ja merkityksellisiä ovat siten pelkästään vuonna 2015 laaditut laskut. Pidän pikemminkin oikeutettuina ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen laskun yksipuolisesta mitätöimisestä esittämiä epäilyjä, vaikkakin nyt tarkasteltavassa tapauksessa lasku kaiketi mitätöitiin ja uusi laadittiin yhteisymmärryksessä.

98. Hankkijan vähennysoikeus on siten veronsaajaan nähden käytettävä oikeus, jota – kun se on kerran syntynyt – kolmas osapuoli ei voi yksipuolisesti poistaa.(57) Arvonlisäverodirektiivin missään säännöksessä ei myöskään säädetä, että hankkijan vähennysoikeus on riippuvainen siitä, että luovuttaja tai suorittaja hyväksyy edelleen aiemmin toimittamansa laskun eikä ole

mitätöinyt sitä. Riittää, että hankkijalla oli jossain vaiheessa hallussaan lasku.

99. Koska laskun mitätöiminen ei vaikuta luovutuksen tai suorituksen ja laskun hallussapidon muodostamaan tosiasialliseen tilanteeseen, luovuttajan tai suorittajan tekemällä mitätöimisellä ei voi olla mitään vaikutusta hankkijan vähennysoikeuteen. Valtion, jota perusoikeudet sitovat, näkökulmasta olisi vaikea oikeuttaa se, että yksityisen jo syntynyt varallisuusarvoinen oikeus – Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen näkemyksen mukaan vähennysoikeuden olisi jopa oltava erottamaton osa omistusoikeutta koskevaa perusoikeutta(58) – asetetaan toisen yksityisen, joka voisi halutessaan riistää tämän oikeuden, vapaaseen määräämisvaltaan.

b) *Laskun mitätöimisen menettelylliset seuraukset*

100. Lisäksi – tämän komissio jättää huomiotta – on otettava huomioon myös tietyt menettelylliset seuraukset. Vähennysoikeuteen sovelletaan kansallisia vanhentumisaikoja, jotka sinänsä ovat lähtökohtaisesti hyväksyttäviä unionin oikeuden kannalta.(59) Veroviranomaisten päätöksiin sovelletaan kansallisia muutoksenhakuajoja, jotka ovat samoin hyväksyttäviä unionin oikeuden kannalta.(60) Myös palautusdirektiivin 15 artiklan mukaiseen palautushakemukseen sovelletaan unionin oikeudessa asetettua preklusiivista määräaika, joka sinänsä vasta onkin hyväksyttävä unionin oikeuden kannalta.(61) Nämä julkisoikeudelliset määräajat eivät kuitenkaan voi olla osapuolten käytettävissä, jos niiden on tarkoitus täyttää tehtävänsä (oikeusvarmuuden takaaminen).

101. Näin olisi kuitenkin silloin, jos määräajan päättymisen – kuten nyt käsiteltävässä asiassa palautusdirektiivin 15 artiklan määräaika – voitaisiin kiertää siten, että lasku mitätöidään ja laaditaan uusi lasku. Romanian veroviranomaisten tekemä hylkäävä päätös, jota ei ole riitautettu ja joka on siten lainvoimainen, tehdään de facto tyhjäksi nyt käsiteltävässä asiassa mitätöimällä laskut ja laatimalla uudet. Mainittujen aikojen (vanhentumisaikojen, muutoksenhakuajien ja hakemuksen tekemiselle asetettujen määräajien) merkityksestä tulisi siten absurdi.

102. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, arvonlisäverodirektiivin 182 artiklan nojalla verovelvollinen voi kuitenkin saada tehdä arvonlisäverovähennyksen, vaikka hän ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt. Tämä kuitenkin edellyttää, että kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan.(62) Käsiteltävässä asiassa näin ei kuitenkaan ole tapahtunut.

103. Mahdollisuus käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi kuitenkin ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden.(63) Tämä pätee etenkin palautushakemukseen, jonka osalta palautusdirektiivin 15 artiklan 1 kohdassa asetetaan nimenomaisesti ajankohta, jolloin hakemus on viimeistään tehtävä.

104. Näistä syistä unionin tuomioistuin on laskun oikaisemista koskevassa oikeuskäytännössään aina korostanut, että jäsenvaltio voi evätä laskun taannehtivan oikaisemisen, jos lasku oikaistaisiin (tai sitä täydennettäisiin) ”tällaisen epäämispäätöksen tekemisen jälkeen”.(64) Näin on myös silloin, jos – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – laskua ei epäämispäätöksen tekemisen jälkeen ainoastaan oikaista vaan se mitätöidään kokonaan ja laaditaan uusi lasku.

5. *Päätelmä*

105. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen voidaan näin ollen vastata, että vähennysoikeus syntyy arvonlisäverodirektiivin sääntelyn perusteella kahdella toimella. Vähennysoikeus syntyy perusteensa osalta, kun verosaatava syntyy luovuttajan tai suorittajan

suhteen (arvonlisäverodirektiivin 167 artikla), siis yleensä luovutuksen tai suorituksen myötä, ja vähennysoikeus syntyy määränsä osalta, kun hallussa on lasku (arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohda), joka osoittaa arvonlisäveron vyöryttämisen. Vähennysoikeus on syntynyt täysimääräisesti vasta, kun molemmat edellytykset täyttyvät.

106. Nämä molemmat edellytykset määrittävät myös ajanjakson, jona vähennysoikeutta on vaadittava ja josta mahdolliset määrääjat alkavat kulua. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa tarkoitettu lasku on kyseessä jo, jos se sisältää tiedot luovuttajasta tai suorittajasta, hankkijasta, luovutuksen tai suorituksen kohteesta, hinnasta ja erittelystä arvonlisäverosta. Kaikkien arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa lueteltujen muutoseikkojen täyttyminen ei siten ole tarpeen, vaan ne voidaan täyttää myös jälkikäteen.

D Palautusdirektiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu oikea palautusajanjakso (toinen, kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys)

1. Toinen kysymys (merkityksellinen palautusajanjakso)

107. Ensimmäisestä ennakkoratkaisukysymyksestä esitettyjen toteamuksien taustaa vasten on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä selvittää, täyttivätkö vuonna 2012 laaditut laskut edellä mainitut edellytykset vai olivatko ne niin puutteellisia, ettei niitä voida pitää arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa tarkoitettuina laskuina. Sen mukaan määräytyy palautusdirektiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu oikea palautusajanjakso.

108. Jos kantajalla oli ensimmäisen kerran vuonna 2015 hallussaan edellä (ks. 93 kohta) tarkoitetut laskut, sillä ei ole merkitystä, että luovutus tapahtui jo vuonna 2012. Tämä seuraa jo arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja 178 artiklan a alakohdan vuorovaikutuksesta, ja se vahvistetaan nimenomaisesti palautusdirektiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa. Siinä viitataan tavaroiden ostoon (ts. luovutukseen), "joka on laskutettu palautusajanjakson aikana". Tämä tapahtui nyt käsiteltävässä asiassa vuonna 2015.

109. Jos kantajalla oli jo vuonna 2012 hallussaan edellä (ks. 93 kohta) tarkoitetut laskut, oikea palautusajanjakso oli vuosi 2012, jolloin myös ensimmäinen palautushakemus tehtiin. Mainittu hakemus hylättiin palautusdirektiivin 23 artiklan nojalla, mitä kantaja (tai sen oikeudellinen edeltäjä) ei ole riitauttanut, joten hylkäävä päätös on tullut lainvoimaiseksi. Vaikka hylkääminen olisikin tapahtunut unionin oikeuden vastaisesti, tämä olisi pitänyt selvittää kyseistä päätöstä koskevassa muutoksenhakumenettelyssä. Sen vuoksi nyt käsiteltävässä asiassa ei ole tarpeen tarkastella komission esiin tuomaa kysymystä siitä, ovatko veroviranomaiset noudattaneet muita palautusdirektiivin 20 ja 21 kohdan menettelysäännöksiä.

2. Kolmas kysymys (mitätöimisen vaikutus)

110. Laskun (yhteisymmärryksessä tai yksipuolisesti tehdyllä) mitätöimisellä ei ole mitään vaikutusta kyseiseen lainvoimaiseen päätökseen tai jo syntyneeseen vähennysoikeuteen. Viimeksi mainittu seuraa jo siitä yksinkertaisesta tosiseikasta, ettei yksityisten toimilla lähtökohtaisesti voida heikentää taannehtivasti muiden olemassa olevia oikeuksia ja tehdä tyhjäksi julkisoikeudellisia määräaikoja (ks. edellä 98 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

111. Tilanne on toinen vain, jos kyse ei ole laskun mitätöimisestä, koska vuonna 2015 laadittuja laskuja on pidettävä ensimmäisinä laskuina.

3. Neljäs kysymys (laskun tarpeellisuus palauttamisen kannalta)

112. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen neljäs kysymys on hieman vaikeammin

ymmärrettävissä.

113. Sikäli kuin siinä tarkoitetaan, että kansallisessa oikeudessa palautusajanjakso määräytyy pelkästään arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaisen verosaatavan syntymisen myötä (yleensä luovutuksen tai suorituksen myötä, ks. 63 artikla), unionin oikeus ei ole sille esteenä. Kuten edellä jo todettiin, arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa edellytetään lisäksi sellaisen laskun hallussapitoa, josta ilmenee arvonlisäverorasite, joka vähennysoikeudella on tarkoitus neutralisoida.

114. Sikäli kuin neljännessä kysymyksessä tarkoitetaan, että kansallisen oikeuden mukaan palautusajanjakso määräytyi jo vuonna 2012 annettujen laskujen hallussapidon perusteella eivätkä nämä laskut täyttäneet kaikkia arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan edellytyksiä, kysymys vaikuttaa perustuvan siihen olettamukseen, että sääntöjenmukainen lasku, joka johtaa tietyn suuruisen vähennysoikeuden syntymiseen, on ainoastaan sellainen, joka sisältää kaikki arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa mainitut tiedot.

115. Tälle on kuitenkin – kuten edellä (89 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa) todettiin – esteenä laskun taannehtivaa oikaisemista koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Näin ollen riittää, jos hankkija ja veroviranomaiset voivat päätellä laskusta, mistä liiketoimesta mikä luovuttaja tai suorittaja on vyöryttänyt arvonlisäveroa hankkijalle ja minkä verran. Heti kun hankkijalla on hallussaan tällainen lasku, vähennysoikeus on syntynyt myös määränsä osalta. Mahdolliset muotovirheet voidaan sitten oikaista taannehtivasti vielä vireillä olevan menettelyn kuluessa, jos ne eivät jo ole veroviranomaisten tiedossa.(65)

VI Ratkaisuehdotus

116. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunalul Bucureștin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1. Arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukainen vähennysoikeus syntyy perusteensa osalta jo, kun verosaatava syntyy (arvonlisäverodirektiivin 167 artikla), ja vähennysoikeus syntyy määränsä osalta vasta, kun hallussa on lasku (arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohda). Molempien edellytysten täyttyminen määrittää ajanjakson, jona vähennysoikeutta on vaadittava. Vähennysoikeuden edellyttämässä laskussa ei kylläkään tarvitse olla kaikkia arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa lueteltuja muotoseikkoja. Arvonlisäverodirektiivissä ei kuitenkaan säädetä vähennysoikeudesta ilman laskun hallussapitoa.
2. Palautusdirektiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu oikea palautusajanjakso on se, jona verovelvollisella oli hallussaan tällainen lasku. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, milloin näin oli kantajan tapauksessa.
3. Laskun (yhteisymmärryksessä tai yksipuolisesti tehdyllä) mitätöimisellä ei ole mitään vaikutusta jo syntyneeseen vähennysoikeuteen ja ajanjaksoon, jona sitä on vaadittava.
4. Unionin oikeus on esteenä kansallisille säännöksille, joiden mukaan palautusdirektiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu palautusajanjakso määräytyy pelkästään arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaisen verosaatavan syntymisen perusteella. Lisäksi on oltava hallussa lasku, josta ilmenee arvonlisäverorasite, mutta laskussa ei tarvitse olla kaikkia arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa lueteltuja muotoseikkoja.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

- 2 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena vuonna (2015).
- 3 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2008, L 44, s. 23), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena vuonna (2015).
- 4 Ennakkoratkaisupyyntöä ei valitettavasti ilmene, mitä sääntöjenvastaisuus konkreettisesti koski ja mitä virheitä laskuissa oli.
- 5 Tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 41 kohta); tuomio 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, 27 kohta) ja tuomio 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 19 kohta).
- 6 Tuomio 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 19 kohta) ja tuomio 13.3.2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, 40 kohta).
- 7 Tuomio 11.6.2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, 51 kohta) ja tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 35 kohta).
- 8 Vastaavasti tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 34 kohta).
- 9 Vastaavasti tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, 36 kohta); tuomio 11.6.2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, 52 kohta) ja tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 36 kohta); ks. vastaavasti jo tuomio 25.10.2012, Daimler (C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, 41 kohta).
- 10 Tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).
- 11 Tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).
- 12 Tuomio 21.11.2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 13 Tuomio 21.6.2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, 33 ja 34 kohta); ks. myös tuomio 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, 39 kohta).
- 14 Tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, 46 kohta); tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut) (C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 79 kohta); tuomio 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, 36 kohta) ja tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 39 kohta).
- 15 Tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47 kohta); tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut) (C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 80 kohta); tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 41 kohta); tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 45 kohta); tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 kohta); tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 kohta); tuomio 30.9.2010, Uzsodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, 39 kohta); tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta) ja tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 63 kohta).
- 16 Tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, 48 kohta); tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut) (C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 81 kohta) ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 42

kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 Ks. tuomio 10.4.2019, PSM "K" (C-214/18, EU:C:2019:301, 40 kohta); tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzēlceņš (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 kohta); tuomio 7.11.2013, Tulic ja Plavojin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta) ja tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta).

18 Näin myös julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotuksessa Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, 60 kohta).

19 Tuomiossa 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 43 kohta) unionin tuomioistuin viittaa siihen tulkintaperiaatteena.

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

21 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).

22 Näin jo ratkaisuehdotuksessani Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, 44 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 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 35 kohta).

25 Tuomio 15.11.2017, Geissel ja Butin (C-374/16 ja C-375/16, EU:C:2017:867, 41 kohta) ja 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).

26 Tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

27 Tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

28 Tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 49 ja 50 kohta).

29 Tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 42 ja 43 kohta).

30 Tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 43 kohta); kaiketi myös tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

31 Tuomio 21.11.2018, Vdan (C-664/16, EU:C:2018:933).

32 Ks. tähän liittyen pelkästään Saksassa esitetyt lukuisat kannanotot: Hartman, T., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung?", *NWB* 2019, 316; Huschens, F., "Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?", *UVR* 2019, 45; Höink, C. ja Hudasch, C., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!", *BB* 2019, 542; Heuermann, B., "Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?", *StBp* 2019, 85; Schumann,

M. F., "Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?", *DStR* 2019, 1191; Weimann, R., "Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung", *AStW* 2019, 285 ja Zaumseil, P., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung", *UR* 2019, 289.

33 Tuomio 21.11.2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, 44 kohta "esitettävä objektiivinen näyttö", 45 kohta "näyttö", 47 kohta "näytöstä" ja 48 kohta "esittämään näyttöä").

34 Tältä osin ehdottoman osuvasti tuomio 21.11.2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, 45 kohta – arviointi ei voi korvata tällaista näyttöä).

35 Tämä koski esim. tuomiota 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691) ja tuomiota 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

36 Samoin myös julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, 58 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, 65 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

37 Tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 37 kohta).

38 Näihin kuuluvat esim. tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690) ja tuomio 8.5.2013, Petroma Transports ym. (C-271/12, EU:C:2013:297).

39 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).

40 Tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47 kohta); tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut) (C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 80 kohta); tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 41 kohta); tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 45 kohta); tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 kohta); tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 kohta); tuomio 30.9.2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, 39 kohta); tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta) ja tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 63 kohta).

41 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 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, 43 kohta), joskin käännetyin verovelvollisuuden järjestelmästä, ja tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta), myös käännetyin verovelvollisuuden järjestelmän yhteydessä.

42 Näin selvennettiin nimenomaisesti tuomiossa 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Myös tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 35 ja 49 kohta) koski laskua, jonka hallussapito oli kiistatonta mutta jonka tiedot olivat osittain epätasällisiä. Myös tuomiossa 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 kohta) mainitaan alkuperäisen laskun hallussapito.

43 Tuomio 15.11.2017, Geissel ja Butin (C-374/16 ja C-375/16, EU:C:2017:867, 40 kohta) ja tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 38 kohta ja vastaavasti 29 kohdassa

(”mainitun direktiivin 226 artiklan mukaisesti laaditun laskun hallussapito”). Vastaavasti myös tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 42 kohta) ja tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 47 kohta).

44 Myös unionin tuomioistuin (tuomio 30.9.2010, *Uszodaépít?*, C-392/09, EU:C:2010:569, 45 kohta) vaikuttaa katsovan näin todetessaan, että lisämuotovaatimusten asettaminen on arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan vastaista. Tällöin arvonlisäverodirektiivin 178 artiklahan itse ei voi olla pelkkä muodollisuus. Myös tuomiossa 12.4.2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 43 kohta) ja tuomiossa 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 50 kohta) selvennetään, että arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavat aineelliset ja muodolliset edellytykset täytyvät vasta, kun hallussa on lasku, josta ilmenee arvonlisäverorasite.

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

46 Tuomio 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

47 Tuomio 15.7.2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 kohta); vastaavasti myös tuomio 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53 ja 57 kohta).

48 Ks. tuomio 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691); tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690) ja tuomio 8.5.2013, *Petroma Transports ym.* (C-271/12, EU:C:2013:297).

49 Tuomiossaan 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 39 kohta) unionin tuomioistuin ottaa nimenomaisesti etäisyyttä tuomioon 29.4.2004, *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. Myös tuomiossa 8.5.2013, *Petroma Transports ym.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat) oli kyse alkuperäisen laskun oikaisemisesta.

50 Vahvistettu nimenomaisesti tuomiossa 1.4.2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 47 ja 51 kohta). Tässä laskulla ei nimittäin ole arvonlisäverorasitteen siirtämiseen liittyvää tehtävää (tästä seikkaperäisesti edellä 61 kohta ja sitä seuraavat kohdat), koska luovuttaja tai suorittaja ei ole velvollinen maksamaan veroa eikä sen siten myöskään tarvitse vyöryttää sitä.

51 Tuomio 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 57 kohta).

52 Tuomio 15.7.2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 kohta); myös *Bundesfinanzhofin* (Saksa) tuomio 22.1.2020 – XI R 10/17, *BStBl. II 2020, 601, 18 kohdassa* päätellään näin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.

53 Vastaavasti myös *Bundesfinanzhofin* tuomio 12.3.2020 – V R 48/17, *BStBl. II 2020, 604, 23 kohta*; tuomio 22.1.2020 – XI R 10/17, *BStBl. II 2020, 601, 17 kohta* ja tuomio 20.10.2016 – V R 26/15, *BStBl. 2020, 593, 19 kohta*.

54 ”Eriteltyä arvonlisäveroa” koskevan kriteerin osalta tämä seuraa jo unionin tuomioistuimen tuomioista Volkswagen ja Biosafe, joissa kyseessä olleissa laskuissa ei ollut eritelty arvonlisäveroa, jotta voitaisiin vaatia vastaavan määrän vähentämistä. Ks. tuomio 12.4.2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 42 ja 43 kohta) ja tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 49 ja 50 kohta).

55 Näihin kuuluvat esim. tuomio 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691); tuomio

15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690) ja tuomio 8.5.2013, Petroma Transports ym. (C-271/12, EU:C:2013:297).

56 Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdasta ks. tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690); 226 artiklan 1 alakohdasta ks. tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) ja 226 artiklan 3 alakohdasta ks. tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

57 Näin nimenomaisesti tuomiossa 21.9.2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, 55 kohta – kerran syntynyt palautusta koskeva oikeus pysyy voimassa, jos kyse ei ole petos- tai väärinkäytöstilanteesta).

58 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 22.1.2009, "Bulves" AD v. Bulgaria, (valitus nro 3991/03), 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

59 Ks. vastaavasti tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 37 kohta); tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 47 kohta); tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 34 ja 35 kohta); tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 64 kohta); tuomio 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, 17 kohta) ja tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 45 ja 46 kohta).

60 Unionin tuomioistuin lähtee 14.2.2019 antamassaan tuomiossa Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, 43 ja 44 kohta) suoraan siitä, että mahdollisuus hakea päätökseen muutosta kohtuullisten määräaikojen kuluessa on riittävä. Näin nimenomaisesti tuomiossa 14.6.2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Tuomio 21.6.2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, 33 ja 34 kohta); ks. myös tuomio 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, 39 kohta).

62 Tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 45 kohta); tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 32 kohta) ja tuomio 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 46 kohta).

63 Tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 36 kohta); tuomio 14.2.2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, 41 kohta); tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 46 kohta); tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 33 kohta); tuomio 21.6.2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, 29 kohta); tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 48 kohta); tuomio 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, 16 kohta) ja tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 44 kohta).

64 Tuomio 14.2.2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, 33 kohta); tuomio 8.5.2013, Petroma Transports ym. (C-271/12, EU:C:2013:297, 36 kohta) ja tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 kohta).

65 Vastaavasti nimenomaisesti tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53 ja 57 kohta).