



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

2 päivänä toukokuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Arvonlisäveron palautus – Direktiivi 2008/9/EY – 20 artikla – Palautusjäsenvaltion esittämä lisätietoja koskeva pyyntö – Tiedot, jotka on toimitettava yhden kuukauden kuluessa siitä, kun vastaanottaja vastaanottaa kyseisen pyynnön – Kyseisen määräajan oikeudellinen luonne ja sen noudattamatta jättämisen seuraukset

Asiassa C-133/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka tribunal administratif de Montreuil (Montreuilin hallintotuomioistuin, Ranska) on esittänyt 14.2.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.2.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Sea Chefs Cruise Services GmbH

vastaan

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal sekä tuomarit F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) ja L. S. Rossi,

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Sea Chefs Cruise Services GmbH, edustajanaan D. Martin-Picod, avocate,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään A. Alidière, E. de Moustier ja D. Colas,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,
- Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja J. Jokubauskaitė,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.1.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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 (EUVL 2008, L 44, s. 23) 20 artiklan 2 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Sea Chefs Cruise Services GmbH (jäljempänä Sea Chefs), joka on Saksaan sijoittautunut yhtiö, ja toisaalta ministre de l'Action et des Comptes publics (valtiovarainministeri, Ranska) ja joka koskee mainitun ministerin päätöstä hylätä Sea Chefsin hakemus, jossa pyydetään palauttamaan kyseisen yhtiön vuodelta 2014 maksama arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin lainsäädäntö

Direktiivi 2008/9

- 3 Direktiivin 2008/9 johdanto-osan toinen perustelukappale kuuluu seuraavasti:

”[Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetussa kahdeksannessa neuvoston direktiivissä 79/1072/ETY (EYVL 1979, L 331, s. 11)] säädettyjä järjestelyjä olisi muutettava niiden määräaikojen osalta, joiden kuluessa palautushakemuksia koskevat päätökset annetaan yrityksille tiedoksi. Samalla olisi säädettävä, että myös yritysten on annettava vastaukset määräajassa. Menettelyä olisi lisäksi yksinkertaistettava ja nykyaikaistettava mahdollistamalla nykyaikaisen tekniikan käyttö.”

- 4 Direktiivin 2008/9 kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Uudella menettelyllä on tarkoitus edistää yritysten asemaa, sillä jäsenvaltioiden on maksettava korkoa, jos palautus suoritetaan myöhässä, ja yritysten muutoksenhakuoikeutta vahvistetaan.”

- 5 Kyseisen direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt [yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston] direktiivin 2006/112/EY [(EUVL 2006, L 347, s. 1)] 170 artiklassa säädetylle arvonlisäveron palautukselle – – palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille.”

- 6 Direktiivin 2008/9 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

--

5) 'hakijalla' palautusjäsenvaltioon sijoittautumatonta verovelvollista, joka tekee palautushakemuksen.”

- 7 Kyseisen direktiivin 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovelletaan palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomaan verovelvolliseen, joka täyttää seuraavat edellytykset:

--”

8 Mainitun direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle kyseisessä jäsenvaltiossa luovuttamista tavaroista tai suorittamista palveluista taikka tavaroiden maahantuonnista kyseiseen jäsenvaltioon, siltä osin kuin tavaroita tai palveluita käytetään seuraavien liiketoimien suorittamiseen:

a) direktiivin 2006/112/EY 169 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitettut liiketoimet;

--”

9 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.”

10 Mainitun direktiivin 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 – –

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) [direktiivin 2008/9] 5 artiklan ja 6 artiklan toisen kohdan mukaisesti lasketun vähennettävän arvonlisäveron määrä ilmaistuna palautusjäsenvaltion valuutassa;
- g) soveltuviissa tapauksissa [tämän direktiivin] 6 artiklan mukaisesti laskettu vähennettävä osuus prosenttiosuutena ilmaistuna;
- h) hankittujen tavaroiden ja palveluiden laatu, joka merkitään [tämän direktiivin] 9 artiklan mukaisin koodein.”

11 Direktiivin 2008/9 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Hankittujen tavaroiden ja palveluiden laatu on merkittävä palautushakemukseen seuraavin koodein:

– –

2. Palautusjäsenvaltio voi vaatia hakijaa toimittamaan sähköisesti koodattuja lisätietoja kustakin 1 kohdassa esitetystä koodista siltä osin kuin tällaiset tiedot ovat tarpeellisia palautusjäsenvaltiossa sovellettavien, direktiivin 2006/112/EY mukaisten vähennysoikeutta koskevien rajoitusten vuoksi tai mainitun direktiivin 395 ja 396 artiklan nojalla palautusjäsenvaltiolle myönnetyn asiaankuuluvan poikkeuksen soveltamisen vuoksi.”

12 Direktiivin 2008/9 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palautusjäsenvaltio voi vaatia hakijaa toimittamaan kuvauksen liiketoiminnastaan käyttäen yhdenmukaistettuja koodeja, jotka määritellään [hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annetun] neuvoston asetuksen (EY) N:o 1798/2003 [(EUVL 2003, L 264, s. 1)] 34 a artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukaisesti.”

13 Kyseisen direktiivin 15 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

– –”

14 Mainitun direktiivin 19 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Palautusjäsenvaltion on viipymättä ilmoitettava hakijalle sähköisesti hakemuksen vastaanottopäivä.

2. Palautusjäsenvaltion on ilmoitettava hakijalle päätöksestään hyväksyä tai hylätä palautushakemus neljän kuukauden kuluessa siitä, kun kyseinen jäsenvaltio vastaanotti palautushakemuksen.”

15 Saman direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.”

16 Direktiivin 2008/9 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. Koko palautushakemusta tai sen osaa koskevaan päätökseen käytettävissä oleva määräaika on kuitenkin aina vähintään kuusi kuukautta siitä, kun palautusjäsenvaltio vastaanotti palautushakemuksen.

Jos palautusjäsenvaltio pyytää täydentäviä lisätietoja, sen on ilmoitettava hakijalle koko palautushakemusta tai sen osaa koskevasta päätöksestään kahdeksan kuukauden kuluessa siitä, kun kyseinen jäsenvaltio vastaanotti palautushakemuksen.”

17 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.

Jos sitä, että palautushakemusta koskevaa päätöstä ei ole tehty tässä direktiivissä säädettyssä määräajassa, ei katsota palautusjäsenvaltion lainsäädännössä hakemuksen hyväksymiseksi eikä hylkäämiseksi, hakijalla on oltava käytettävissään samat hallinnolliset ja oikeudelliset menettelyt kuin kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilla verovelvollisilla samassa tilanteessa. Jos tällaisia menettelyjä ei ole käytettävissä, katsotaan se, että palautushakemusta koskevaa päätöstä ei ole tehty kyseisessä määräajassa, hakemuksen hylkäämiseksi.”

18 Mainitun direktiivin 26 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palautusjäsenvaltion on maksettava hakijalle maksettavan palautuksen määrälle korkoa, jos palautus maksetaan 22 artiklan 1 kohdan mukaisen viimeisen maksupäivän jälkeen.

Jos hakija ei toimita palautusjäsenvaltiolle pyydettyjä lisätietoja tai täydentäviä lisätietoja määräajassa, ensimmäistä kohtaa ei sovelleta. – –”

Direktiivi 2006/112/EY

- 19 Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

- 20 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

- 21 Kyseisen direktiivin 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;
- b) verovelvollisen 138, 142, 144, 146–149, 151, 152, 153 ja 156 artiklan, 157 artiklan 1 kohdan b alakohdan, 158–161 ja 164 artiklan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin;
- c) verovelvollisen 135 artiklan 1 kohdan a–f alakohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.”

- 22 Mainitun direktiivin 170 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut [jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston] direktiivin 86/560/ETY [(EYVL 1986, L 326, s. 40)] 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:

- a) 169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin
- b) liiketoimiin, joiden osalta yksinomaan hankkija on veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti.”

23 Saman direktiivin 171 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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.”

Ranskan lainsäädäntö

24 Yleisen verokoodeksin (code général des impôts) liitteessä II olevassa 242-0 W §:ssä, jolla 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 jäsenvaltion, johon hakija on sijoittautunut, toimivaltaisilta viranomaisilta 242-0 V §:n II momentissa säädettyssä määräajassa. 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 uudelleen lisätietoja.

Jos veroviranomaisella on epäilyjä tietyn saatavan 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 pyydetty lisätiedot yhden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona pyynnön vastaanottaja vastaanotti kyseisen pyynnön.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

25 Sea Chefs, joka on Saksaan sijoittautunut yhtiö, teki 17.9.2015 hakemuksen, jolla se pyysi palauttamaan ajanjaksolta 1.1.2014–31.12.2014 maksamiensa arvonlisäverojen määrän, käyttäen sähköistä alustaa, joka sen käyttöön oli sille sen sijoittautumisjäsenvaltiossa annettu.

26 Ranskan veroviranomainen (jäljempänä veroviranomainen) lähetti 14.12.2015 Sea Chefsille sähköpostitse lisätietopyynnön. Koska veroviranomainen ei saanut kyseiseltä yhtiöltä vastausta asettamassaan yhden kuukauden määräajassa, se hylkäsi 29.1.2016 mainitun yhtiön esittämän palautushakemuksen.

27 Sea Chefs nosti hylkäyspäätöksestä kanteen tribunal administratif de Montreuilissä (Montreuilin hallintotuomioistuimissa, Ranska). Mainittu yhtiö esitti kyseisessä tuomioistuimissa kanteensa tueksi asiakirjat ja tiedot, joita veroviranomainen oli lisätietopyynnössään vaatinut.

28 Veroviranomainen katsoo, että kanne on jätettävä tutkimatta sillä perusteella, että asetetun yhden kuukauden määräajan noudattamatta jättämisestä on seurannut preklusion vuoksi saamisoikeuden menetys, minkä vuoksi kantajan on mahdotonta enää täydentää hakemustaan esittämällä näyttöä palautusoikeuden olemassaolosta suoraan verotuomioistuimissa.

29 Sea Chefs väittää, että se, että sen on mahdotonta korjata tilanteensa direktiivin 2008/9 23 artiklan mukaisen muutoksenhaun yhteydessä, on ristiriidassa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa.

- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei direktiivissä 2008/9 täsmennetä sitä, mitä kyseisen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua vastauksen antamiselle varatun määräajan noudattamatta jättämisestä seuraa arvonlisäveron palautusoikeuden kannalta, eikä sitä, onko verovelvollisella mahdollisuus täydentää hakemustaan esittämällä kansallisessa tuomioistuimessa tietoja palautusoikeuden olemassaolon vahvistamiseksi.
- 31 Tribunal administratif de Montreuil on tässä tilanteessa päättänyt 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 määräaika, vai päinvastoin siten, että verovelvollinen voi direktiivin 23 artiklassa tarkoitettua muutoksenhakuoikeuden nojalla ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden ja oikeasuhteisuuden periaatteiden mukaisesti täydentää palautushakemustaan verotuomioistuimessa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 32 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että yhden kuukauden määräaika, josta kyseisessä säännöksessä säädetään palautusjäsenvaltion pyytämien lisätietojen antamiselle kyseiselle jäsenvaltiolle, on preklusiivinen määräaika, joka kyseisen määräajan ylittymisen tapauksessa tai siinä tapauksessa, ettei vastausta anneta, merkitsee sitä, että verovelvollinen menettää mahdollisuuden täydentää palautushakemustaan esittämällä suoraan kansallisessa tuomioistuimessa lisätietoja, joilla voidaan osoittaa, että verovelvollisella on oikeus saada arvonlisäveron palautusta.
- 33 On muistettava yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 170 artiklan a alakohdassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 169 artiklan ja direktiivin 2008/9 3 ja 5 artiklan kanssa, säädetään, että verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon, jossa se ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, on oikeus saada arvonlisävero palautetuksi siltä osin kuin kyseisiä tavaroita tai palveluja käytetään joko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin, jotka suoritetaan sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseinen vero on maksettava tai maksettu, ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa, tai mainitun 169 artiklan b ja c alakohdassa mainittuihin verosta vapautettuihin liiketoimiin. Arvonlisäverodirektiivin 171 artiklassa viitataan toisaalta direktiiviin 2008/9 siltä osin kuin on kyse mainitun oikeuden käyttämisestä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.
- 34 Palautusoikeuden osalta unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt, että jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen direktiivissä 2008/9 säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa arvonlisädirektiivillä verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 35 Unionin tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt, että vähennysoikeuden tavoin oikeus palautukseen on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän – jolla pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta – peruseriaate. 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 (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 37 ja 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 36 Vähennysoikeus ja näin ollen oikeus veron palautukseen kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Kyseistä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Arvonlisäveron palautusta koskevan oikeuden käyttämistä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta on todettava yhtäältä, että direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdassa luetellaan joukko velvollisuuksia, jotka kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvan verovelvollisen on täytettävä voidakseen saada palautuksen, eli velvollisuus tehdä sijoittautumisjäsenvaltiolle palautushakemus ”viimeistään” kyseisessä säännöksessä säädettyssä määräajassa ja velvollisuus antaa kaikki kyseisen direktiivin 8, 9 ja 11 artiklan nojalla vaaditut tiedot. Toisaalta mainitun direktiivin 20 artiklassa säädetään, että siinä tapauksessa, että palautusjäsenvaltio katsoo, ettei sillä ole kaikkia asiaankuuluvia tietoja päätöksen tekemiseksi koko palautushakemuksesta tai sen osasta, se voi pyytää erityisesti hakijalta tai sijoittautumisjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta lisätietoja, jotka on toimitettava yhden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona pyynnön vastaanottaja vastaanotti kyseisen pyynnön.
- 38 Viimeksi mainitun säännöksen osalta on todettava, ettei sen sanamuoto sellaisenaan anna vastausta kysymykseen siitä, onko siinä tarkoitettu määräaika preklusiivinen määräaika. Se, että kyseinen määräaika ei ole luonteeltaan pakottava, on kuitenkin johdettavissa asiayhteydestä, johon mainittu säännös sijoittuu direktiivissä 2008/9.
- 39 Siltä osin kuin on kyse palautushakemuksen tekemistä koskevasta määräajasta, josta säädettiin kahdeksannen direktiivin 79/1072 7 artiklassa, jossa jo käytettiin sittemmin direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdassa käytettyä ilmaisua ”viimeistään”, unionin tuomioistuin on nimittäin katsonut, että kyseinen ilmaisu on täsmennys, joka osoittaa erittäin selvästi, ettei palautushakemusta voida esittää pätevästi enää tätä tarkoitusta varten vahvistetun määräajan jälkeen, ja että näin ollen tällainen määräaika on preklusiivinen määräaika, jonka noudattamatta jättäminen aiheuttaa arvonlisäveron palautusta koskevan oikeuden menettämisen (ks. vastaavasti tuomio 21.6.2012, Elsam, C-294/11, EU:C:2012:382, 26 ja 33 kohta).
- 40 On kuitenkin todettava ensinnäkin, että – toisin kuin direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdassa – kyseisen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa ei käytetä ilmaisua ”viimeistään”.
- 41 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 36 kohdassa, se, että tällainen ilmaisu puuttuu, viittaa direktiivin 2008/9 asiayhteydessä siihen, ettei unionin lainsäätäjä ole pyrkinyt säätämään preklusiivisesta määräajasta kyseisen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa.
- 42 Toiseksi on todettava, että vaikka nimenomaan verovelvollisen on tehtävä mainitun direktiivin 15 artiklassa tarkoitettu arvonlisäveron palautushakemus, lisätietoja, joita vaaditaan saman direktiivin 20 artiklan nojalla, voidaan pyytää verovelvollisen sijoittautumisjäsenvaltion viranomaisilta tai muulta henkilöltä kuin verovelvolliselta. Tässä tapauksessa se, että kyseinen muu henkilö tai kyseiset viranomaiset eivät vastaa tai vastaavat määräajan päätyttyä, johtaisi siihen, että – riippumatta siitä, ettei verovelvollinen mitenkään voi vaikuttaa vastauksen antamiseen – kyseinen verovelvollinen menettäisi oikeuden arvonlisäveron palautukseen, niiden peruseriaatteiden vastaisesti, joita sovelletaan yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään ja jotka mainitaan tämän tuomion 34–36 kohdassa.
- 43 Myös kyseisen direktiivin 21 ja 26 artiklasta voidaan johtaa, ettei sen 20 artiklan 2 kohdassa säädetty yhden kuukauden määräaika ole preklusiivinen määräaika.

- 44 Ensinnäkin direktiivin 2008/9 21 artiklan sanamuodosta nimittäin ilmenee, että jos palautusjäsenvaltio ei ole saanut pyydettyjä lisätietoja, määräaika, jossa sen on ilmoitettava päätöksestään hyväksyä tai hylätä palautushakemus, alkaa 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun määräajan päättymisestä. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 40 kohdassa, kyseinen 21 artikla ei estä palautushakemuksen hyväksymistä huolimatta siitä, ettei pyydettyjä lisätietoja ole toimitettu.
- 45 Siltä osin kuin on toiseksi kyse direktiivin 2008/9 26 artiklasta, jolla, luettuna yhdessä mainitun direktiivin kolmannen perustelukappaleen valossa, pyritään vahvistamaan verovelvollisen asemaa erityisesti antamalla verovelvollisille oikeus viivästyskorkoon silloin, kun palautus suoritetaan myöhässä, kyseisen artiklan toisesta kohdasta seuraa, että jos palautus suoritetaan myöhässä sen takia, että verovelvollinen ei ole toimittanut palautusjäsenvaltiolle pyydettyjä lisätietoja määräajassa, kyseinen jäsenvaltio ei ole velvollinen maksamaan viivästyskorkoa tällaiselle verovelvolliselle. Jos mainitun direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu yhden kuukauden määräaika olisi preklusiivinen määräaika, siitä, että lisätietopyyntöön vastattaisiin myöhässä, seuraisi väistämättä palautushakemuksen hylkääminen eikä myöhässä – mutta ilman viivästyskorkoa – suoritettu palautus. Tästä seuraa, että mainitun 20 artiklan 2 kohdan tulkitseminen siten, että kyseinen määräaika olisi preklusiivinen määräaika, merkitsisi sitä, että saman direktiivin 26 artiklan toisella kohdalla ei olisi mitään aineellista merkitystä.
- 46 Näin ollen on selvää, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetty määräaika, jossa palautusjäsenvaltiolle on toimitettava kyseisen jäsenvaltion pyytämät lisätiedot, ei ole preklusiivinen määräaika.
- 47 Lisäksi on todettava, että vaikka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, joka koskee preklusiivisia määräaikoja arvonlisäverotuksen alalla, seuraa, että preklusiivinen määräaika, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole ollut riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vaatimatta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä säädettyssä määräajassa, menettää vähennysoikeuden, on yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin kanssa, ellei vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen noudattamisesta muuta johdu (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), direktiivin 2008/9 20 artiklaa sovelletaan silloin, kun palautushakemus on jo tehty mainitun direktiivin 15 artiklassa säädettyssä määräajassa.
- 48 Tässä tilanteessa on todettava, että koska direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohdassa säädetty määräaika palautusjäsenvaltion pyytämien lisätietojen toimittamiselle kyseiselle jäsenvaltiolle ei ole preklusiivinen määräaika, tilanteessa, jossa palautushakemus hylätään kokonaisuudessaan tai osittain, hakija voi huolimatta siitä, ettei vaadittuja lisätietoja ole toimitettu, hakea tällaiseen päätökseen muutosta kyseisen direktiivin 23 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti palautusjäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta samoin muotoa ja määräaikoja koskevin edellytyksin, joita sovelletaan kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden henkilöiden palautushakemuksia koskeviin muutoksenhakuihin. Tästä seuraa, ettei mainitun direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn määräajan noudattamatta jättäminen merkitse sitä, että verovelvollinen menettää mahdollisuuden täydentää palautushakemustaan esittämällä suoraan kansallisessa tuomioistuimessa lisätietoja, joilla voidaan osoittaa, että verovelvollisella on oikeus saada arvonlisäveron palautusta.
- 49 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/9 20 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että yhden kuukauden määräaika, josta kyseisessä säännöksessä säädetään palautusjäsenvaltion pyytämien lisätietojen antamiselle kyseiselle jäsenvaltiolle, ei ole preklusiivinen määräaika, joka kyseisen määräajan ylittymisen tapauksessa tai siinä tapauksessa, ettei vastausta anneta, merkitsisi sitä, että verovelvollinen menettää mahdollisuuden täydentää palautushakemustaan esittämällä suoraan kansallisessa tuomioistuimessa lisätietoja, joilla voidaan osoittaa, että verovelvollisella on oikeus saada arvonlisäveron palautusta.

Oikeudenkäyntikulut

- 50 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian 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 yhden kuukauden määräaika, josta kyseisessä säännöksessä säädetään palautusjäsenvaltion pyytämien lisätietojen antamiselle kyseiselle jäsenvaltiolle, ei ole preklusiivinen määräaika, joka kyseisen määräajan ylittymisen tapauksessa tai siinä tapauksessa, ettei vastausta anneta, merkitsisi sitä, että verovelvollinen menettää mahdollisuuden täydentää palautushakemustaan esittämällä suoraan kansallisessa tuomioistuimessa lisätietoja, joilla voidaan osoittaa, että verovelvollisella on oikeus saada arvonlisäveron palautusta.

Allekirjoitukset