



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

2 päivänä heinäkuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Laskun oikaiseminen – Virheellisesti laskutettu vero – Perusteettomasti maksetun veron palauttaminen – Käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmä – Liiketoimet, jotka liittyvät verokauteen, joka on jo ollut verotarkastuksen kohteena – Verotuksen neutraalisuus – Tehokkuusperiaate – Oikeasuhteisuus

Asiassa C-835/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Timișoara (Timișoaran ylioikeus, Romania) on esittänyt 21.11.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.12.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

SC Terracult SRL

vastaan

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 ja

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit I. Jarukaitis, E. Juhász (esittelevä tuomari), M. Ilešič ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Schiano,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 5.2.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- SC Terracult SRL, edustajanaan I. Kocsis-Josan, avocată,
- Romanian hallitus, asiamiehinään aluksi E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim ja C.-R. Canțar ja sittemmin E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman ja O.-C. Ichim,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja N. Gossement,

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

kuultuaan julkisasiamiehen 26.3.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.7.2013 annetulla neuvoston direktiivillä 2013/43/EU (EUVL 2013, L 201, s. 4) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), säännösten ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä SC Terracult SRL, joka on Romanian oikeuden mukaan perustettu yhtiö (jäljempänä Terracult), ja toisaalta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (verohallinnon Timișoaran alueellinen pääosasto – verohallinnon Aradin piirihallintoyksikkö – oikeushenkilöiden verotarkastusyksikkö nro 5, Romania) ja ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (ANAFin Timișoaran alueellisen pääosaston riitojenratkaisuyksikkö, Romania) ja joka koskee sellaisen verotuspäätöksen, jossa kyseiseltä yhtiöltä evättiin oikeus arvonlisäveron palautukseen ja veloitettiin se maksamaan lisää arvonlisäveroa, kumoamisesta esitettyä vaatimusta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 b artiklassa ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”
- 4 Saman direktiivin 199 a artikla on peräisin 15.8.2013 voimaantulleesta direktiivistä 2013/43, ja siinä säädettiin seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat 31 päivään joulukuuta 2018 ja vähintään kahden vuoden ajaksi säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

– –

i) luovutukset, jotka koskevat sellaisia viljatuotteita ja teollisuuskasveja, öljysiemenet ja sokerijuurikkaat mukaan lukien, joita ei tavallisesti sellaisinaan käytetä loppukulutukseen;

– –

1 a. Jäsenvaltiot voivat vahvistaa 1 kohdassa säädetyn menettelyn soveltamisedellytykset.

1 b. Edellä 1 kohdassa säädetyn menettelyn soveltaminen kyseisen kohdan c–j alakohdassa lueteltujen tavaroiden luovuttamiseen tai palvelujen suorittamiseen edellyttää asianmukaisten ja tehokkaiden raportointivelvoitteiden käyttöönottoa niiden verovelvollisten osalta, jotka luovuttavat tavaroita tai suorittavat palveluja, joihin sovelletaan 1 kohdassa säädettyä menettelyä.”

- 5 Romania sovelsi käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää tiettyihin viljakasveihin, mukaan lukien rapsi, luvan antamisesta Romanianlle ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 193 artiklasta poikkeava erityistoimenpide 20.6.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanopäätöksen (EUVL 2011, L 163, s. 26), jota sovellettiin 31.5.2013 asti, nojalla ja sen jälkeen direktiivistä 2013/43 peräisin olevan arvonlisäverodirektiivin 199 a artiklan 1 kohdan nojalla.

Romanian oikeus

- 6 Verotusmenettelykoodeksista 24.12.2003 annetun hallituksen asetuksen nro 92 (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 941, 29.12.2003) 7 §:n 2 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Veroviranomainen saa tutkia viran puolesta tosiseikat sekä hankkia kaikki tarvittavat tiedot ja asiakirjat ja käyttää niitä voidakseen arvioida oikein verovelvollisen verotuksellista tilannetta. Sen on tässä yhteydessä yksilöitävä ja otettava huomioon kaikki asian kannalta merkitykselliset olosuhteet.”

- 7 Kyseisen koodeksin 205 §:n, jonka otsikkona on ”Mahdollisuus tehdä oikaisuvaatimus”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verosaatavan vahvistamisesta ja myös kaikista muista verotusta koskevista hallintotoimista voidaan tehdä laissa säädetyn mukaisesti oikaisuvaatimus. Koska oikaisuvaatimus on hallinnon sisäinen oikeussuojakeino, se ei estä verotusta koskevan hallintotoimen antamisen tai sen antamatta jättämisen takia vahinkoa kärsineitä henkilöitä hakemasta muutosta tuomioistuimissa laissa säädetyn edellytyksin.”

- 8 Mainitun koodeksin 207 artiklan 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Oikaisuvaatimus on tehtävä 30 päivän määräajassa verotusta koskevan hallintotoimen tiedoksi antamisesta oikeudenmenetyksen uhalla.”

- 9 Saman koodeksin 213 §:n, jonka otsikkona on ”Oikaisuvaatimuksen käsittely”, 1 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Toimivaltaisen viranomaisen, joka antaa ratkaisun oikaisuvaatimuksesta, on tutkittava tosiseikat ja oikeudelliset perusteet, joiden nojalla verotusta koskeva hallintotoimi on tehty. Oikaisuvaatimusta tutkittaessa on otettava huomioon asianomaisten esittämät perustelut, oikeussäännöt, joihin ne ovat vedonneet, ja asiakirja-aineisto. Oikaisuvaatimus on käsiteltävä siinä laajuudessa kuin se on esitetty.

--

(4) Oikaisuvaatimuksen tekijä, väliintulijat tai niiden edustajat voivat esittää uusia todisteita vaatimuksiensa tueksi. Tässä tapauksessa riidanalaisen verotusta koskevan hallintotoimen tehneellä veroviranomaisella tai – tilanteen mukaan – tarkastuksen suorittaneella viranomaisella on oltava mahdollisuus ottaa kantaa näihin uusiin todisteisiin.”

10 Verokoodeksista 22.12.2003 annetun lain nro 571 (Legea nr. 571 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003), sellaisena kuin se on muutettuna ja täydennettynä 17.7.2006 annetulla lailla nro 343 (Legea nr. 343; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 662, 1.8.2006), jolla muun muassa arvonlisäverodirektiivi saatettiin osaksi Romanian oikeusjärjestystä, 159 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Laskuissa tai muissa laskuiksi katsotuissa asiakirjoissa ilmoitetut tiedot on oikaistava seuraavalla tavalla:

- (a) jos asiakirjaa ei ole toimitettu tavaroiden tai palveluiden vastaanottajalle, se on kumottava ja on annettava uusi asiakirja
- (b) jos asiakirja on toimitettu tavaroiden tai palvelujen vastaanottajalle, on joko annettava uusi asiakirja, jonka sisällettävä yhtäältä alkuperäisen asiakirjan tiedot, oikaistun asiakirjan numero ja päivämäärä sekä arvot miinusmerkkisinä (‘-’) ja toisaalta oikeat tiedot ja arvot, tai annettava uusi asiakirja, joka sisältää oikeat tiedot ja arvot, yhdessä sellaisen uuden asiakirjan kanssa, jossa arvot on esitetty miinusmerkkisinä ja johon merkitään oikaistun asiakirjan numero ja päivämäärä.

--

(3) Verovelvolliset, joihin on kohdistettu verotarkastus, jonka yhteydessä todettiin, että kannettava vero on laskettu virheellisesti, ja jotka ovat velvollisia maksamaan kyseiset määrät toimivaltaisen veroviranomaisen antaman verotusta koskevan hallintotoimen perusteella, voivat laatia tavaroiden tai palvelujen vastaanottajille oikaistuja laskuja 1 momentin b kohdassa säädetyn mukaisesti. Annettavissa laskuissa on ilmoitettava, että ne on laadittu tarkastuksen jälkeen, ja ne on merkittävä eri kohtaan arvonlisäveroilmoituksessa. Tavaroiden tai palvelujen vastaanottajilla on oikeus vähentää näissä laskuissa mainittu vero 145–147 b §:ssä säädetyn rajoituksin ja edellytyksin.”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

- 11 Donauland SRL, joka on Romanian oikeuden mukaan perustettu kaupallinen yhtiö, toimitti 10.10. ja 14.10.2013 välisenä aikana rapsia Almos Alfons Mosel Handels GmbH:lle (jäljempänä Almos), joka on Saksan oikeuden mukaan perustettu kaupallinen yhtiö. Se katsoi, että vastaavat liiketoimet olivat yhteisöluovutuksia.
- 12 Koska Donauland ei kyennyt esittämään sitä koskevan verotarkastuksen yhteydessä asiakirjoja, jotka osoittaisivat, että luovutettu rapsi oli poistunut Romanian alueelta, toimivaltainen veroviranomainen katsoi, ettei näihin liiketoimiin voitu soveltaa tavaroiden yhteisöluovutusten osalta säädettyä arvonlisäveron vapautusta. Kyseinen viranomainen määräsi siten 4.3.2014 tekemässään verotuspäätöksessä (jäljempänä 4.3.2014 tehty verotuspäätös) Donaulandin maksamaan 440 241 Romanian leuta (RON) (n. 100 000 euroa) arvonlisäveroa lokakuussa 2013 Almosille suoritetuista rapsin luovutuksista, joita se piti kotimaisina luovutuksina, joihin sovellettiin yleistä 24 prosentin arvonlisäverokantaa. Donauland ei riitauttanut tätä verotuspäätöstä, joka tuli siten lainvoimaiseksi.
- 13 Donauland luokitteli 27.3.2014 kyseiset yhteisöluovutukset uudelleen 4.3.2014 tehdyn verotuspäätöksen mukaisesti luokittelemalla ne kotimaisten luovutusten ryhmään, joihin kuuluviin luovutuksiin sovellettiin yleistä arvonlisäverokantaa, ja laati tätä varten oikaistut laskut. Näistä laskuista ilmeni, että niissä peruttiin kyseiset yhteisöluovutukset ja luokiteltiin ne uudelleen. Laskuissa mainittiin, että kyse oli oikaistuista laskuista, ja täsmennettiin, että ne oli annettu 4.3.2014 tehdyn verotuspäätöksen perusteella.

- 14 Almos ilmoitti 28.3.2014 Donaulandille todenneensa, että näissä oikaistuissa laskuissa oli sen saksalainen verotunniste, ja pyysi oikaisemaan samat laskut niin, että niihin otetaan sen tunnistetiedot Romaniassa. Almos ilmoitti myös Donaulandille, että kyseessä oleva rapsi ei ollut poistunut Romanian alueelta ja että luovutuksiin oli sovellettava käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää.
- 15 Donauland antoi 31.3.2014 uudet oikaistut laskut, joissa se luokitteli uudelleen kyseiset kansalliset luovutukset, joihin sovellettiin yleistä arvonlisäverokantaa, luokittelemalla ne sellaisten tavaroiden luovutusten ryhmään, joihin sovellettiin käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, siitä syystä, että Almosin 28.3.2014 päivätyn ilmoituksen jälkeen oli havaittu, että ostaja oli yksilöity väärin. Koska nämä uudet oikaistut laskut otettiin huomioon vuoden 2014 maaliskuuta koskevassa arvonlisäveroilmoituksessa, Donauland vähensi näihin laskuihin liittyvän arvonlisäveron kulumassa olleelta kaudelta. Koska laskelmassa päädyttiin arvonlisäveron negatiiviseen määrään, Donauland vaati palauttamaan 440 241 RON (n. 100 000 euroa) arvonlisäveroa, joka vastasi 4.3.2014 tehdystä verotuspäätöksessä mainittua arvonlisäveron lisämäärää.
- 16 Tutkittuaan 28.11.2016 ja 10.2.2017 välisenä aikana edellä mainitun arvonlisäveron palauttamisesta tehdyn hakemuksen toimivaltainen viranomainen vahvisti 10.2.2017 tekemässään verotuspäätöksessä (jäljempänä 10.2.2017 tehty verotuspäätös), että lokakuussa 2013 suoritettuihin rapsin luovutuksiin liittyvä 440 241 RON:n (n. 100 000 euroa) suuruinen arvonlisäveron lisämäärä jäi lopullisesti sulautumisen kautta 1.8.2016 Donaulandin hankkineen Terracultin vastattavaksi. Kyseinen viranomainen katsoi erityisesti, että näiden rapsin luovutusten uudelleenluokittelulla ja niiden luokittelulla sellaisten tavaroiden luovutusten ryhmään, joihin sovellettiin käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, peruutettiin lainvastaisesti 4.3.2014 tehdyn verotuspäätöksen vaikutukset siitä huolimatta, että kyseinen päätös oli tullut lainvoimaiseksi.
- 17 Terracult teki 10.2.2017 tehdystä verotuspäätöksestä hallinnollisen oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin 14.7.2017.
- 18 Terracult nosti 2.2.2018 Tribunalul Aradissa (Aradin alioikeus, Romania) kanteen, jossa se vaati muun muassa kumoamaan 14.7.2017 tehdyn päätöksen, jolla sen oikaisuvaatimus oli hylätty, kumoamaan 10.2.2017 tehdyn verotuspäätöksen osittain ja palauttamaan 4.3.2014 tehdyn verotuspäätöksen perusteella maksetun määrän. Terracult totesi, että määrä oli palautettava siitä syystä, että Donauland ei ollut tehnyt mitään muuta kuin toiminut ensi alkuun Almosin toimittamien tietojen, joiden mukaan luovutettu rapsi poistuisi Romanian alueelta, mukaisesti, sen jälkeen 4.3.2014 tehdyn verotuspäätöksen, jossa todettiin, että kyseinen rapsi ei ollut poistunut tältä alueelta ja jossa määrättiin maksettavaksi lisää arvonlisäveroa, koska kyse oli kotimaisesta luovutuksista, mukaisesti sekä lopuksi niiden tosiseikkojen mukaisesti, joiden perusteella näihin luovutuksiin oli sovellettava käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää. Terracult esitti, että tätä järjestelmää koskevat säännöt ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttivät, että kyseiset laskut saadaan oikaista, kuten tehtiin kyseisten tosiseikkojen mukaisesti 31.3.2014, ja sille palautetaan perusteettomasti maksettu arvonlisäveron lisämäärä.
- 19 Kyseinen tuomioistuin hylkäsi 18.5.2018 Terracultin kanteen sillä perusteella, että Donauland ei ollut tehnyt hallinnollista oikaisuvaatimusta, jonka johdosta se olisi voinut muuttaa 4.3.2014 tehdystä verotuspäätöksestä ilmenevää verotuksellista tilannettaan. Terracult haki 29.6.2018 muutosta tähän kanteen hylkäämisestä annettuun ratkaisuun Curtea de Apel Timișoara (Timișoaran ylioikeus, Romania).

- 20 Koska Curtea de Apel Timișoara ei ollut varma siitä, oliko merkityksellinen kansallinen säännöstö unionin oikeuden mukainen ja sovelsivatko kansalliset viranomaiset sitä unionin oikeuden mukaisesti, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko arvonlisäverodirektiivi sekä verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevissa olosuhteissa esteenä sellaiselle hallinnolliselle käytännölle ja/tai kansallisen lainsäädännön säännösten tulkinnalle, jolla estetään sellaisella ajanjaksolla, jolta on tehty verotarkastus, jonka seurauksena veroviranomaiset ovat tehneet lainvoimaiseksi tulleen verotuspäätöksen, toteutettuja liiketoimia koskevien laskujen oikaiseminen ja siten oikaistujen laskujen merkitseminen arvonlisäveroilmoitukseen, joka annetaan siltä ajanjaksolta, jona oikaisu on tehty, jos verotuspäätöksen tekemisen jälkeen saadaan selville lisätietoja, jotka johtaisivat jonkin toisen verojärjestelmän soveltamiseen?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tehokkuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle tai kansalliselle hallinnolliselle käytännölle, jonka mukaan sellaisia liiketoimia, jotka myöhemmin osoittautuivat kuuluvan käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän piiriin, suorittanut verovelvollinen ei saa oikaista näihin liiketoimiin liittyviä laskuja eikä vedota tähän oikaisuun korjaamalla aikaisempaa veroilmoitusta tai jättämällä sellaisen uuden veroilmoituksen, jossa otetaan huomioon näin tehty oikaisu, saadakseen perusteettomasti laskuttamansa ja maksamansa arvonlisäveron palautetuksi, kun tämän mahdollisuuden epääminen perustuu siihen, että sen ajanjakson osalta, jona nämä liiketoimet toteutettiin, oli jo tehty verotarkastus, jonka päätteeksi toimivaltainen veroviranomainen oli tehnyt verotuspäätöksen, joka oli tullut lainvoimaiseksi sen takia, ettei kyseinen verovelvollinen ollut riitauttanut sitä.
- 22 Tässä asiassa kirjalliset huomautuksensa esittäneiden osapuolten välillä on riidatonta, että kaikkiin verovelvollisen luovuttajan lokakuussa 2013 Romaniassa toiselle verovelvolliselle suorittamiin rapsin luovutuksiin on sovellettava käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, koska kummallakin niistä on romanialainen verotunniste. Tämän järjestelmän mukaan tavaroiden luovuttajan ja luovutusten vastaanottajan olevan verovelvollisen välillä ei makseta lainkaan arvonlisäveroa, vaan verovelvollinen, joka vastaanottaa luovutukset, on velvollinen maksamaan toteutettuihin liiketoimiin liittyvän aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäveron (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 41 kohta oikeudenkäyntiviittauksineen).
- 23 Koska tällainen luovuttaja ei ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa arvonlisäverodirektiivin 193, 199 ja 199 a artiklan mukaan, sen ei voida katsoa olevan veronmaksuvelvollinen, eikä tästä säännöstä voida poiketa sen seikan johdosta, että tämä luovuttaja on maksanut arvonlisäveron sen virheellisen oletaman nojalla, että kyseiseen luovutukseen ei sovellettu käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää (ks. vastaavasti tuomio 23.4.2015, GST Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, 28 ja 29 kohta), joten virheellisesti laskutettu ja maksettu arvonlisävero on lähtökohtaisesti palautettava mainitulle luovuttajalle.
- 24 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan nimittäin oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut unionin oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on näitä oikeussäntöjä tulkinnut, ja sillä täydennetään näitä oikeuksia. Kyseisellä jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot. Perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskeva vaatimus liittyy perusteettoman maksun palauttamista koskevaan oikeuteen, jolla pyritään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan korjaamaan vaikutuksia,

joita veron unionin oikeuden vastaisuudesta aiheutuu, poistamalla se taloudellinen raskaus, joka verosta on perusteetta aiheutunut sille toimijalle, joka on lopulta tosiasiallisesti vastannut tästä verosta (tuomio 14.6.2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 29 ja 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 25 Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteella, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan arvonlisäverosta sen liiketoiminnan yhteydessä. Tämä järjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Unionin tuomioistuin on jo todennut virheellisesti laskutetun arvonlisäveron palautuksesta, ettei arvonlisäverodirektiivissä ole säännöstä, joka koskisi sitä, että laskun antaja oikaisisi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron, jolloin lähtökohtana on, että jäsenvaltiot määrittävät ne edellytykset, joiden täyttyessä perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista (tuomio 11.4.2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 27 Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä (tuomio 11.4.2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 28 Kun kuitenkin laskun antaja on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista ilman, että jäsenvaltiot voisivat asettaa tällaisen oikaisun edellytykseksi kyseisen laskun antajan vilpittömää mieltä. Tämä oikaisu ei saa riippua veroviranomaisten harkintavallasta (tuomio 11.4.2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Jos tavaroiden luovutukset kuuluvat käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän piiriin, palautuksensaantioikeuden käyttämiseen liittyvä verotulojen menettämisen riski on suljettu pois. Vaikka nimittäin kyseiset luovutukset vastaanottava verovelvollinen on velvollinen maksamaan aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäveron, se voi lähtökohtaisesti vähentää saman veron siten, ettei sille jää maksettavaa verohallinnolle (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 30 Näin ollen silloin, kun riskiä verotulojen menettämisestä ei ole, kieltäytymisestä myöntämästä luovuttajalle oikeutta saada sellainen perusteettomasti maksettu arvonlisävero palautetuksi, joka oli laskutettu siitä huolimatta, että luovuttajan arvonlisäverollisen liiketoiminnan yhteydessä suorittamaan luovutukseen oli sovellettava tavanomaisen arvonlisäverotuksen järjestelmää koskevien sääntöjen sijasta käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää koskevia sääntöjä, seuraisi, että luovuttaja joutuisi arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti vastaamaan tästä verorasituksesta.
- 31 Lisäksi myös tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle säännöstölle tai hallinnolliselle käytännölle.
- 32 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tehokkuusperiaatteen osalta, joka edellyttää, että yksityisille oikeussubjekteille unionin oikeudessa myönnettyjen oikeuksien käyttäminen ei ole kansallisen menettelysäännöksen vuoksi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa, että mahdollisuus tehdä arvonlisäveron palautusta koskeva hakemus ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka vaatii, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun kyseessä ovat hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden. Unionin tuomioistuimen mukaan unionin oikeuden mukaista on asettaa

- kanteen nostamiselle kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään sekä verovelvollista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta. Tällaisilla määräajoilla ei nimittäin ole sellaista vaikutusta, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen tulisi käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, vaikka näiden määräaikojen päätyminen luonnollisesti johtaakin esitetyn vaatimuksen täysimääräiseen tai osittaiseen hylkäämiseen (ks. vastaavasti tuomio 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, 41 ja 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 33 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasian oikeusriidassa veroviranomaiset ja ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin epäsivät luovuttajalta oikeuden turvautua sellaisiin kansallisen verosäännösten säännöksiin, joissa säädettiin mahdollisuudesta saada virheellisesti laskutettu ja maksettu arvonlisävero palautetuksi viiden vuoden määräajassa, siten, että luovuttaja olisi oikaisut antamansa laskut, ja tämän epäämisen perusteena oli se, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännösten mukaisesti luovuttajan olisi palautuksen saamiseksi pitänyt käyttää mahdollisuutta riitauttaa ensimmäinen verotuspäätös ennen kuin se tuli lainvoimaiseksi.
- 34 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 47 kohdassa, on kuitenkin niin, että vaikka kansallisessa säännöstössä säädetään, että verovelvollisella on käytössään verotuspäätöksen tiedoksiantamisesta laskettava 30 päivän määräaika oikaisuvaatimuksen tekemistä varten, kyseisellä verovelvollisella voi olla vain hyvin vähän aikaa tällaisen oikaisuvaatimuksen tekemistä varten tai se on jopa menettänyt sitä koskevan oikeutensa siinä tapauksessa, että ne tiedot, joiden perusteella verotuspäätöksen riitauttaminen olisi mahdollista, saadaan selville kyseisen päätöksen antamisen jälkeen, joten arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttäminen tulisi verovelvolliselle käytännössä mahdottomaksi tai ainakin suhteettoman vaikeaksi. Käsiteltävässä asiassa Terracultin edeltäjällä oli ollut unionin tuomioistuimen tietojen mukaan ainoastaan muutama päivä aikaa riitauttaa hyödyllisellä tavalla ensimmäinen verotuspäätös käytettävissään olleen oikaisuvaatimusmenettelyn avulla.
- 35 Tällaisessa tilanteessa tehokkuusperiaate on esteenä tällaiselle kansalliselle säännöstölle tai kansalliselle hallinnolliselle menettelylle siltä osin kuin ne voivat viedä verovelvolliselta mahdollisuuden oikaista tiettyjä sen liiketoimia koskevia laskujaan ja vedota tähän oikaisuun perusteettomasti laskuttamansa ja maksamansa arvonlisäveron palauttamiseksi, vaikka kyseisessä säännöstössä vahvistettu viiden vuoden pituinen preklusiivinen määräaika ei ole vielä päättynyt (ks. analogisesti tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 40 kohta).
- 36 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suhteellisuusperiaatetta koskevasta pohdinnasta on palautettava mieleen, että kansallisella lainsäätäjällä on mahdollisuus liittää verovelvollisille asetettuihin muotovaatimuksiin seuraamuksia, joilla verovelvollisia kannustetaan noudattamaan kyseisiä vaatimuksia, ja pyrkiä näin varmistamaan arvonlisäverojärjestelmän moitteeton toiminta ja että sellaiselle verovelvolliselle, jonka perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskeva hakemus johtuu sen omasta huolimattomuudesta, voidaan täten määrätä hallinnollinen seuraamusmaksu (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 48 ja 49 kohta).
- 37 On tärkeää todeta, että vaikka oletettaisiin, että verovelvollisen on osoitettu toimineen huolimattomasti, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on todettava, kyseisen jäsenvaltion on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu tavoite, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisessä unionin lainsäädännössä asetettujen periaatteiden, kuten arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen, noudattamista. Näin ollen – kun otetaan huomioon tämän periaatteen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä – seuraamus, jossa evätään ehdottomasti oikeus virheellisesti laskutetun ja perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautukseen, vaikuttaa suhteettomalta (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 50 ja 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 38 On lisättävä myös – kuten Romanian hallitus on korostanut –, että oikeus arvonlisäveron palautukseen on evättävä silloin, jos tähän oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. Mahdollisten veropetosten ja väärinkäytösten estäminen on nimittäin tavoite, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, eivätkä oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuden normeihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin (ks. vastaavasti tuomio 3.10.2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan viittaa käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnössään mitenkään siihen, että kyseessä olisi petos tai väärinkäytös.
- 39 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin säännöksiä sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tehokkuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle tai kansalliselle hallinnolliselle käytännölle, jonka mukaan sellaisia liiketoimia, jotka myöhemmin osoittautuivat kuuluvan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän piiriin, suorittanut verovelvollinen ei saa oikaista näihin liiketoimiin liittyviä laskuja eikä vedota tähän oikaisuun korjaamalla aikaisempaa veroilmoitusta tai jättämällä sellaisen uuden veroilmoituksen, jossa otetaan huomioon näin tehty oikaisu, saadakseen perusteettomasti laskuttamansa ja maksamansa arvonlisäveron palautetuksi, kun tämän mahdollisuuden epääminen perustuu siihen, että sen ajanjakson osalta, jona nämä liiketoimet toteutettiin, oli jo tehty verotarkastus, jonka päätteeksi toimivaltainen veroviranomainen oli tehnyt verotuspäätöksen, joka oli tullut lainvoimaiseksi sen takia, ettei kyseinen verovelvollinen ollut riitauttanut sitä.

Oikeudenkäyntikulut

- 40 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.7.2013 annetulla neuvoston direktiivillä 2013/43/EU, säännöksiä ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tehokkuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle tai kansalliselle hallinnolliselle käytännölle, jonka mukaan sellaisia liiketoimia, jotka myöhemmin osoittautuivat kuuluvan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän piiriin, suorittanut verovelvollinen ei saa oikaista näihin liiketoimiin liittyviä laskuja eikä vedota tähän oikaisuun korjaamalla aikaisempaa veroilmoitusta tai jättämällä sellaisen uuden veroilmoituksen, jossa otetaan huomioon näin tehty oikaisu, saadakseen perusteettomasti laskuttamansa ja maksamansa arvonlisäveron palautetuksi, kun tämän mahdollisuuden epääminen perustuu siihen, että sen ajanjakson osalta, jona nämä liiketoimet toteutettiin, oli jo tehty verotarkastus, jonka päätteeksi toimivaltainen veroviranomainen oli tehnyt verotuspäätöksen, joka oli tullut lainvoimaiseksi sen takia, ettei kyseinen verovelvollinen ollut riitauttanut sitä.

Allekirjoitukset