



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

9 päivänä syyskuuta 2021 \*

Ennakkoratkaisupyyntö – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Kahdeksas direktiivi 79/1072/ETY – 3, 6 ja 7 artikla – Arvonlisäveron palauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt – Maan alueelle sijoittautumattomat verovelvolliset – Maksetun arvonlisäveron palauttamisen epääminen – Tositteet, joilla arvonlisäveron palautusoikeus voidaan osoittaa – Tositteita ei ole esitetty asetetussa määräjassa

Asiassa C-294/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Audiencia Nacional (valtakunnallinen ylioikeus, Espanja) on esittänyt 5.3.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 1.7.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**GE Auto Service Leasing GmbH**

vastaa

**Tribunal Económico Administrativo Central,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

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

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- GE Auto Service Leasing GmbH, edustajinaan A. Azpeitia Gamazo ja A. Albarrán Jiménez, abogados,
- Espanjan hallitus, asiamiehinään S. Jiménez García ja M. J. Ruiz Sánchez,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek, O. Serdula ja J. Vlácil,

\* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

- Viron hallitus, asiamiehenään N. Grünberg,
  - Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Tassopoulou, S. Trekli ja G. Avdikos,
  - Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskaitė,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,  
on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL 1979, L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas arvonlisäverodirektiivi) tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat GE Auto Service Leasing GmbH (jäljempänä Auto Service) ja Tribunal Económico-Administrativo Central (hallinto- ja veroasioiden keskusvalituslautakunta, Espanja) ja joka koskee sitä, että kyseisen yhtiön laskuttaman arvonlisäveron palauttaminen on evätty.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### ***Unionin oikeus***

#### ***Kuudes arvonlisäverodirektiivi***

- 3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/18/EY (EUVL 2006, L 51, s. 12; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

- a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;
- b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;
- c) arvonlisävero, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavarat tai palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

- a) sellaisiin verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;
- b) verovelvollisen 14 artiklan 1 kohdan i alakohdan, 15 artiklan, 16 artiklan 1 kohdan B, C, ja D alakohdan ja 16 artiklan 2 kohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin;
- c) verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1–5 alakohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos nämä liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.

– –”

4 Tämän direktiivin 28 f artiklassa todetaan seuraavaa:

”– –

4. Edellä 3 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron palautus on suoritettava:

- maan alueelle sijoittautumattomien, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten hyväksi, [kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä] säädettyjä soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä noudattaen,

– –”

### ***Kahdeksas arvonlisäverodirektiivi***

5 Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle jäljempänä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella suorittamista palveluista tai luovuttamasta irtaimesta omaisuudesta taikka tavarahan maahantuonnista maan alueelle, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien tai 1 artiklan b alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorittamiseen.”

6 Saman direktiivin 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palautuksen saadakseen 2 artiklassa tarkoitettua verovelvollisen, joka ei ole suorittanut yhtään kyseisen maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, on

- a) tehtävä 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettulle toimivaltaiselle viranomaiselle liitteessä A esitetyn mallin mukainen hakemus siihen liitettyine alkuperäisine laskuineen tai tuontiasiakirjoineen. Jäsenvaltioiden on saatettava hakijoiden käyttöön selitykset, jotka sisältävät ainakin liitteen C mukaiset tiedot,

- b) osoitettava sijoittautumisvaltionsa viranomaisten antamalla todistuksella olevansa arvonlisäverovelvollinen kyseisessä valtiossa. Jos kuitenkin 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu toimivaltainen viranomainen on jo saanut tällaisen todistuksen, verovelvollisen ei tarvitse toimittaa uutta todistusta yhteen vuoteen sijoittautumisvaltionsa viranomaisen ensimmäisen todistuksen antamispäivästä. Jäsenvaltiot eivät saa antaa todistusta verovelvollisille, joihin sovelletaan [kuudennen arvonlisädirektiivin] 24 artiklan 2 kohdan mukaista verovapautusta,
- c) kirjallisella vakuutuksella todistettava, ettei tämä 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä ja toisessa virkkeessä tarkoitettuna ajanjaksona ole suorittanut yhtään maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua,
- d) sitouduttava palauttamaan kaikki aiheettomasti maksetut rahamäärät.”
- 7 Kyseisen direktiivin 4 artiklan sanamuoto on seuraava:
- ”Palautuksen saadakseen 2 artiklassa tarkoitettun verovelvollisen, joka ei suorittanut yhtään maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, lukuun ottamatta 1 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitettuja suorituksia, on
- a) täytettävä 3 artiklan a, b ja d alakohdassa tarkoitettut velvoitteet
- –”
- 8 Saman direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:
- ”Jäsenvaltiot eivät saa määrätä 2 artiklassa tarkoitetuille verovelvollisille 3 ja 4 artiklassa tarkoitettujen velvoitteiden lisäksi muita velvoitteita kuin velvoitteen antaa tietyissä tapauksissa tarvittavia tietoja sen arvioimiseksi, onko palautushakemus perusteltu.”
- 9 Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan sanamuoto on seuraava:
- ”1. Edellä 3 ja 4 artiklassa säädetyn palautushakemuksen on kohdistuttava tavaroiden tai palvelujen ostoihin, jotka on laskutettu taikka maahantuonteihin, jotka on suoritettu vähintään kolmen kuukauden ja enintään yhden kalenterivuoden ajanjaksona. Hakemus voi kuitenkin koskea kolmea kuukautta lyhyempää ajanjaksoa, jos tämä ajanjakso käsittää kalenterivuoden lopun. Hakemus voi myös koskea laskuja tai tuontiasiakirjoja, joista ei aikaisemmin ole tehty hakemuksia ja jotka liittyvät kyseisenä kalenterivuonna suoritettuihin liiketoimiin. Hakemus on tehtävä 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettulle toimivaltaiselle viranomaiselle kuuden kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana vero tulee kannettavaksi.
- –
3. Jäljempänä 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettun toimivaltaisen viranomaisen on varustettava jokainen lasku tai tuontiasiakirja leimallaan, jotta niitä ei voida käyttää uudestaan toisessa hakemuksessa, ja palautettava ne kuukauden kuluessa.
4. Palautushakemuksia koskevat päätökset on ilmoitettava kuuden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jolloin hakemukset on jätetty 3 kohdassa tarkoitettulle toimivaltaiselle viranomaiselle, varustettuina kaikilla niillä asiakirjoilla, jotka tämän direktiivin mukaan vaaditaan hakemuksen

käsittelyksi. Palautus on suoritettava edellä mainitussa määräajassa hakijan pyynnöstä joko palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa tai siinä valtiossa, johon hakija on sijoittautunut. Jälkimmäisessä tapauksessa hakija vastaa palautuksen toimittamisesta aiheutuvista pankkikuluista.

Hakemuksen hylkääminen on perusteltava. Hylkäävistä päätöksistä on voitava hakea muutosta kyseisen jäsenvaltion toimivaltaisilta toimielimiltä siinä muodossa ja siinä määräajassa, jotka säädetään kyseiseen valtioon sijoittautuneiden verovelvollisten palautushakemuksia koskevasta muutoksenhausta.

--”

### ***Direktiivi 2006/112/EY***

- 10 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 411 ja 413 artiklassa säädetään, että kyseisellä direktiivillä kumotaan kuudes arvonlisäverodirektiivi ja että kyseinen direktiivi tulee voimaan 1.1.2007.

### ***Direktiivi 2008/9/EY***

- 11 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) 28 artiklan 1 ja 2 kohdasta käy ilmi, että direktiiviä 2008/9 sovelletaan 31.12.2009 jälkeen toimitettuihin palautushakemuksiin ja että sillä kumotaan kahdeksas arvonlisäverodirektiivi 1.1.2010 alkaen.

### ***Espanjan oikeus***

- 12 28.12.1992 annetun arvonlisäverolain 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; BOE nro 312, 29.12.1992, s. 44247) 119 §:ssä, jonka otsikko on ”Alueelle, jolla arvonlisävero kannetaan, sijoittautumattomille yrityksille tai ammatinharjoittajille maksettavia palautuksia koskeva erityisjärjestelmä”, säädetään seuraavaa:

”1. Yritykset tai ammatinharjoittajat, jotka eivät ole sijoittautuneet alueelle, jolla arvonlisävero kannetaan, ja joiden osalta seuraavassa momentissa mainitut edellytykset täyttyvät, voivat käyttää oikeutta maksamansa arvonlisäveron tai maksettavakseen tällä alueella mahdollisesti vyörytetyn arvonlisäveron palautukseen tämän pykälän säännösten mukaisesti.

--

2. Edellytykset sille, että tässä pykälässä tarkoitettua oikeutta veron palautukseen voidaan käyttää, ovat seuraavat:

1. Yritysten tai ammatinharjoittajien, jotka haluavat vedota tähän oikeuteen, on oltava sijoittautuneita Euroopan yhteisön alueelle, Kanarian saarille, Ceutaan, Melillaan tai muille kolmansille alueille.

--

2. Yritykset tai ammatinharjoittajat eivät ole hakemuksen kohteena olevana ajanjaksona suorittaneet alueella, jolla arvonlisävero peritään, muita kuin jäljempänä lueteltuja arvonlisäverollisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia:

- a) sellaisten tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, joiden vastaanottaja on arvonlisäverovelvollinen tämän lain 84 §:n 1 momentin 2, 3 ja 4 kohdan mukaisesti;
- b) kuljetuspalvelut ja kuljetuksiin liittyvät palvelut, jotka on vapautettu arvonlisäverosta tämän lain 21, 23, 24 ja 64 §:n nojalla.

--

8. Palautushakemukset voivat koskea ainoastaan välittömästi niiden esittämistä edeltävää vuotta tai neljännesvuotta.

Palautushakemukset, jotka koskevat lyhyempää ajanjaksoa, voidaan kuitenkin ottaa käsiteltäväksi edellyttäen, että asianomainen ajanjakso on päättynyt kyseessä olleen vuoden joulukuun 31. päivänä.

9. Verohallinto voi vaatia asianomaisia toimittamaan tiedot ja tositteet, joita tarvitaan sen arvioimiseksi, ovatko esitetyt palautushakemukset perusteltuja, ja erityisesti palautettavan määrän asianmukaiseksi määrittämiseksi tämän pykälän 4 ja 5 momentin mukaisesti.

--”

- 13 Julkishallinnon yleisestä hallintomenettelystä ja hallintolainkäytöstä 26.11.1992 annetun lain 30/1992 (Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) 112 §:ssä, joka sisältyy nykyisin julkishallinnon yleisestä hallintomenettelystä 1.10.2015 annetun lain 39/2015 (Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; BOE nro 236, 2.10.2015, s. 89343) 118 §:ään, kielletään ”ottamasta valitusta ratkaistaessa huomioon sellaisia valittajaan liittyviä tosiseikkoja, asiakirjoja tai väitteitä, jotka valittaja olisi voinut esittää huomautuksissaan mutta joita se ei ole esittänyt”, sekä täsmennetään, että ”toimia asian selvittämiseksi ei voida vaatia, jos se, että todisteita ei ole riidanalaiseen päätökseen johtaneen menettelyn aikana hankittu, johtuu asianomaisesta”.

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

- 14 Auto Service on Saksaan sijoittautunut yhtiö, joka esitti Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidosille (kansallinen verovirasto – maan alueelle sijoittautumattomien arvonlisäveroyksikkö, Espanja; jäljempänä Espanjan verohallinto) 30.6.2006 ja 29.6.2007 hakemukset, jotka koskivat yritysten tai ammatinharjoittajien, jotka eivät ole sijoittautuneet alueelle, jolla vero kannetaan, verovuosina 2005 ja 2006 maksamien arvonlisäveron määrien palauttamista. Näiden verojen kokonaismäärä on 407 396,469 euroa.

- 15 Espanjan verohallinto lähetti Auto Servicelle 19.3.2008 kaksi tietopyyntöä, joissa sitä pyydettiin lähettämään alkuperäiset laskut, joiden perusteella Auto Service pyysi kyseistä palautusta, ja toimittamaan verohallinnolle yksityiskohtaisia tietoja Espanjassa suoritetuista liiketoimista sekä palautushakemuksen kohteena olevien, hankkimiensa tavaroiden tai palvelujen käyttötarkoituksesta.
- 16 Auto Service ilmoitti Espanjan verohallinnolle 12.12.2008, että se pysytti palautushakemuksensa mutta että sillä oli vaikeuksia toimittaa pyydettyjä tositteita.
- 17 Espanjan verohallinto hylkäsi Auto Servicen tekemät palautushakemukset 18.2.2009 tekemillään päätöksillä, jotka annettiin kyseiselle yhtiölle tiedoksi 21.4.2009. Auto Service ilmoitti 20.2.2009 Espanjan verohallinnolle, että se on saksalainen yritys, jonka toimintaan kuului autojen toimittaminen espanjalaisille yrityksille leasingsopimusten perusteella ja käytettyjen autojen satunnainen myynti Espanjan alueella, ja se liitti näihin selityksiin tiettyjä laskutositteita.
- 18 Auto Service teki palautushakemusten hylkäämisestä tehdyistä päätöksistä oikaisuvaatimuksen, ja samalla kun se myönsi, että sen tietopyyntöihin antama vastaus oli viivästynyt, ja täsmensi, että vastaus oli joka tapauksessa annettu ennen kyseisten päätösten tiedoksi antamista, se liitti mukaan joitakin suoritetuista vuokrauspalveluista laadittuja laskuja mutta ei kaikkia niitä laskuja, joiden perusteella arvonlisäveron palautusta oli pyydetty.
- 19 Espanjan verohallinto esitti ennen oikaisuvaatimuksen ratkaisemista Auto Servicelle uuden tietopyynnön 13.7.2009. Tässä pyynnössä Auto Serviceä kehoitettiin esittämään yksityiskohtaisesti niiden hankittujen tavaroiden ja/tai palvelujen käyttötarkoitus, joiden osalta arvonlisäveron palautusta haettiin, ja osoittamaan, että ne oli tarkoitettu veron palautukseen oikeuttaviin liiketoimiin. Auto Serviceä kehoitettiin toimittamaan tätä varten asiakkaiden kanssa tehdyt sopimukset ja esitetyt laskut, sen valtion veroviranomaisten, jossa sen kotipaikka tai päätoimipaikka oli, antama todistus siitä, että se oli arvonlisäverovelvollinen, sekä tarkempia tietoja, jotka koskivat sen toimintaan sovellettavaa verokantaa ja pro rata -tapauksissa sovellettavaa vähennysprosenttia.
- 20 Auto Service ei vastannut tähän uuteen tietopyyntöön.
- 21 Koska Espanjan verohallinnolla ei ollut hallussaan kaikkia vaadittavia asiakirjoja, se teki 1.2.2010 päätöksen, jossa se hylkäsi oikaisuvaatimuksen ja vahvasti palautuksen epäämisen sillä perusteella, ettei Auto Service ollut osoittanut, että sen hakemukset olivat perusteltuja.
- 22 Espanjan verohallinto ilmoitti tässä yhteydessä asianomaiselle, että niiden asiakirjojen, joiden toimittamista se vaati, oli tarkoitus osoittaa, että alueella, jolla vero kannettiin, suoritettujen liiketoimien olivat todellisia ja että tavarat ja palvelut oli käytetty vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. Verohallinto lisäsi, että näiden asiakirjojen esittämisen tarkoituksena oli se, että se kykenisi niiden perusteella varmistamaan tavaroiden osto-oikeuden sisältymisen asiakkaiden kanssa tehtyihin leasingsopimuksiin ja ostoa koskevat yksityiskohdat sekä määrittämään, sijaitsivatko sopimusten kohteena olevat tavarat alueella, jolla vero kannettiin, ja olivatko yrityksen asiakkaat alueella, jolla vero kannettiin, sijoittautuneita yksiköitä tai henkilöitä. Tällaisia tietoja pyydettiin myös sen selvittämiseksi, oliko Auto Servicen toiminnassa kyse leasingvuokrauksesta, mitä verokantaa sijoittautumisvaltiossa sovellettiin ja mikä sovellettava vähennysprosentti oli.

- 23 Auto Service riitautti tämän päätöksen, saattoi asian Tribunal Económico-Administrativo Centralin käsiteltäväksi ja esitti tässä yhteydessä palvelujen suorittamisesta laadittuja laskuja, leasingsopimuksia, useita arvonlisäveroa koskevia kausiveroilmoituksia sekä Saksan viranomaisten antamia virallisia todistuksia siitä, että se oli verovelvollinen, jolla on oikeus vähennykseen.
- 24 Tribunal Económico-Administrativo Central hylkäsi Auto Servicen vaatimukset sillä perusteella, että asiassa merkityksellinen näyttö oli esitettävä toimivaltaisessa hallintoviranomaisessa ja että sitä ei voitu esittää enää oikaisuvaatimusmenettelyssä.
- 25 Auto Service teki Tribunal Económico-Administrativo Centralin hylkäävästä päätöksestä hallintovalituksen 24.1.2013 Audiencia Nacionaliin (valtakunnallinen ylioikeus, Espanja). Audiencia Nacional hylkäsi tämän valituksen 22.9.2016 antamallaan tuomiolla.
- 26 Se totesi hylkäämistä koskevissa perusteluissa muun muassa, että arvonlisäveron palautusta hakevan on esitettävä näyttö siitä, että sillä on oikeus veron palautukseen, hallintomenettelyn aikana ja ettei sen hallintoviranomaisten pyyntöihin vastaamatta jättämistä voida enää korjata asiaa oikaisuelimessä tai hallintotuomioistuimessa käsiteltäessä.
- 27 Auto Service teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen Tribunal Supremoon (ylin tuomioistuin, Espanja).
- 28 Tribunal Supremo totesi 10.9.2018 antamassaan tuomiossa, että vaikka Tribunal Económico-Administrativo Central on luonteeltaan tuomioistuimen kaltainen, se on hallintoelin, jonka puoleen on käännyttävä ennen kuin asia voidaan saattaa hallintotuomioistuimen käsiteltäväksi.
- 29 Tribunal Supremo katsoi, että hallintotuomioistuimet ovat Espanjan oikeuden mukaan velvolliset ottamaan huomioon näytön, jota verovelvollinen ei ole toimittanut verohallinnolle silloin, kun hallinto tutki hänen asiansa, jollei mahdollisesta oikeuden väärinkäytöstä muuta johdu.
- 30 Tribunal Supremo totesi tämän jälkeen, että arvonlisäveroa koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä arvonlisäveron vähentämistä koskevat aineelliset säännöt on asetettu etusijalle muodollisiin sääntöihin nähden arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen nojalla. Unionin tuomioistuin on siten hyväksynyt vähennysoikeuden tai oikeuden veron palautukseen silloin, kun on käynyt ilmi, että tällaisia oikeuksia koskevat aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, vaikka tietyt muodolliset edellytykset eivät olleet täyttyneet.
- 31 Tribunal Supremo katsoi, ettei asiassa ollut kiistetty sitä, että arvonlisäveron palautusoikeuden edellytykset, joista säädetään direktiivin 2006/112 119 artiklassa, olivat pääasiassa täyttyneet, ja se kumosi Audiencia Nacionalin tuomion ja määräsi, että Auto Serviceä koskeva asia palautetaan tähän tuomioistuimeen, jotta se ratkaisisi asian ottamalla huomioon näytön, joka ilmeni kyseisen yhtiön esittämästä arvonlisäveron palautushakemukseen liittyvästä asiakirja-aineistosta.
- 32 Audiencia Nacional toteaa, että jos se joutuisi hyväksymään Tribunal Supremoon päättelyn, se rikkoisi hyvin todennäköisesti kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 3 ja 7 artiklan säännöksiä, koska Auto Service ei ole osoittanut tässä jälkimmäisessä säännöksessä säädetyssä määräajassa oikeuttaan arvonlisäveron palautukseen, vaikka Espanjan verohallinto oli antanut sille mahdollisuuden tehdä näin.



- 33 Audiencia Nacional korostaa tältä osin, että vaikka unionin tuomioistuin on jo katsonut, että muodollisten veloitteiden laiminlyönti ei lähtökohtaisesti voi johtaa vähennysoikeuden menettämiseen, on kuitenkin niin, että tällaiset muodolliset edellytykset voivat toimia aineellisena tukena tämän oikeuden käyttämiselle ja että niillä säännellään vähennysoikeuden käyttämistä koskevia yksityiskohtia, käyttämisen valvontaa sekä arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa.
- 34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että unionin tuomioistuin on tästä näkökulmasta käsin katsonut, että mahdollisuus käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden.
- 35 Se toteaa, että koska Espanjan verohallinto on toteuttanut kaikki tarvittavat toimenpiteet, jotta verovelvollinen voi esittää asiakirjat, joilla voidaan osoittaa sen oikeus arvonlisäveron palautukseen, ja koska verovelvollinen ei ole tehnyt näin kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdassa säädetyssä määräajassa, kyseisen verovelvollisen on katsottava menettäneen oikeutensa, kuten unionin tuomioistuin on todennut 21.6.2012 antamansa tuomion *Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382)* 34 kohdassa.
- 36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tältä osin, että kun otetaan huomioon Tribunal Supremón tuomio, jonka mukaan ajankohdalla, jolloin verovelvollinen esittää hakemuksensa perusteena olevat todisteet, ei ole merkitystä arvonlisäveron palauttamisen kannalta, on arvioitava, onko näiden todisteiden esittäminen viivästynyt perusteettomasti, mitä voitaisiin pitää oikeuden väärinkäyttönä.
- 37 Kyseisen tuomioistuimen mukaan sitä, että Auto Service on pääasiassa viivyttänyt näytön esittämistä oikeudestaan palautukseen, voitaisiin pitää osoituksena sen vilpillisestä mielestä, koska se on salannut arvonlisäveron palautuksen saamiseksi tarvittavat tiedot tietoisesti ja tarkoituksellisesti verohallinnolta ilman mitään ilmeistä syytä ja huolimatta niistä lukuisista mahdollisuuksista, joita sillä on ollut toimenpiteisiin ryhtymiseksi.
- 38 Tässä tilanteessa Audiencia Nacional päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko hyväksyttävä, että sen jälkeen kun verohallinto on toistuvasti pyytänyt verovelvollista osoittamaan, että oikeutta arvonlisäveron palautukseen koskevat edellytykset täyttyvät, se ei toimi pyydetyllä tavalla eikä esitä tälle mitään järkevää perustelua vaan lykkää asiakirjojen esittämistä siihen saakka, kunnes asia on käsiteltävänä oikaisuelimessä tai tuomioistuimessa palautuksen epäämisen jälkeen?
- 2) Voidaanko oikeuden väärinkäyttönä pitää sitä, että verovelvollinen ei anna tarvittavia tietoja perustellakseen oikeuden, joka sillä on verohallintoa kohtaan, silloin kun tämä sallittiin sille ja tätä edellytettiin siltä, ja jättää tämän tekemättä ilman perusteltua syytä, ja tämä tieto annetaan sitä vastoin vapaaehtoisesti myöhemmin oikaisuelimelle tai tuomioistuimelle?

- 3) Menettääkö verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, oikeutensa palautukseen joko sen vuoksi, että se on ilman järkevää perustetta jättänyt esittämättä määräajassa merkityksellisiä tietoja osoittaakseen oikeutensa palautukseen, tai sen vuoksi, että se käyttää oikeutta väärin, kun säädetty tai tätä tarkoitusta varten annettu määräaika on päättynyt ja hallinto on tehnyt päätöksen, jolla palautus on evätty?”

### **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

- 39 Aluksi on todettava, että Auto Service väittää, että ennakkoratkaisupyynnö on jätettävä tutkimatta, koska yhtäältä Tribunal Supremo on jo ratkaissut ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset ja ne ovat tästä syystä ristiriidassa oikeusvoiman kanssa ja koska toisaalta oikeuden väärinkäyttöä koskeva kysymys on teoreettinen, sillä ennen kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin saattoi tämän kysymyksen unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, sitä ei ole koskaan aiemmin esitetty.
- 40 Tältä osin on todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisilla tuomioistuimilla on mitä laajimmat mahdollisuudet saattaa unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi kysymys, joka koskee unionin oikeuden merkityksellisten säännösten tulkintaa. Yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityspiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkintaa tai pätevyyttä, unionin tuomioistuimen on siten lähtökohtaisesti ratkaistava ne. Tästä seuraa, että unionin oikeutta koskevilla kysymyksillä oletetaan olevan merkitystä asian ratkaisemisen kannalta. Unionin tuomioistuin voi kieltäytyä ratkaisemasta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisukysymyksen ainoastaan silloin, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden säännösten ja määräysten tulkintamisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. vastaavasti tuomio 5.4.2016, PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 16.7.2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 41 Ennakkoratkaisupyynnöä tarkasteltaessa käy kuitenkin selvästi ilmi, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen unionin tuomioistuimelle esittämät kysymykset liittyvät suoraan pääasian tosiseikkoihin.
- 42 Lisäksi unionin tuomioistuimen täysin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallinen oikeussääntö, jonka nojalla tuomioistuimet, joiden päätöksiin saadaan hakea muutosta, ovat sidottuja ylemmän oikeusasteen tuomioistuinten tekemiin arviointeihin, ei voi evätä näiltä tuomioistuimilta mahdollisuutta esittää unionin tuomioistuimelle kysymyksiä niiden unionin oikeuden säännösten tulkinnasta, joita tällaiset oikeuskysymyksistä tehdyt arvioinnit koskevat. Unionin tuomioistuin onkin katsonut, että tuomioistuimella, jonka päätöksiin saadaan hakea muutosta, on oltava vapaus saattaa unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi aiheelliseksi katsomiaan kysymyksiä, jos se katsoo, että ylemmän oikeusasteen tuomioistuimen tekemän oikeudellisen arvioinnin takia sen olisi annettava unionin oikeuden vastainen ratkaisu (tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 43 Ennakkoratkaisupyyntö voidaan näin ollen ottaa tutkittavaksi.
- 44 Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä kansallisten tuomioistuinten kanssa unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun asian. Unionin tuomioistuin voi tätä tarkoitusta varten poimia kaikista ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyyntöön perusteluista ne unionin oikeuden oikeussäännöt ja periaatteet, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon pääasian riidan kohde, vaikka näitä säännöksiä ei olisi nimenomaisesti mainittu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen unionin tuomioistuimelle esittämissä kysymyksissä (tuomio 11.11.2020, DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, 59 kohta).
- 45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa kysymyksensä perusteluissa yhtä lailla direktiiviin 2006/112, kahdeksanteen arvonlisäverodirektiiviin kuin myös direktiiviin 2008/9. Se ei unionin tuomioistuimelle esittämissään kysymyksissä määrittele tarkemmin säännöksiä, joiden tulkintaa se pyytää.
- 46 Ennakkoratkaisupyyntöissä korostetaan kuitenkin, että pääasian kohteena olevat arvonlisäveron palautushakemukset on esitetty Espanjan verohallinnolle 20.6.2006 ja 29.6.2007 ja että ne koskevat verovuosina 2005 ja 2006 suoritettuja liiketoimia.
- 47 Direktiivi 2006/112, jolla kuudes arvonlisäverodirektiivi kumottiin, tuli kuitenkin sen 411 ja 413 artiklan mukaan voimaan vasta 1.1.2007. Lisäksi direktiiviä 2008/9, jolla kahdeksas arvonlisäverodirektiivi kumottiin, sovelletaan sen 28 artiklan 1 kohdan nojalla palautushakemuksiin, jotka on esitetty 31.12.2009 jälkeen.
- 48 Tästä seuraa, että pääasian tosiseikkoihin voidaan soveltaa ainoastaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin säännöksiä.

### ***Ensimmäinen ja kolmas kysymys***

- 49 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, pääasiallisesti, onko kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin säännöksiä ja unionin oikeuden periaatteita – erityisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta – tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että arvonlisäveron palautushakemus hylätään silloin, kun verovelvollinen ei toimivaltaisen verohallinnon pyynnöstä huolimatta ole esittänyt sille asetetussa määräajassa kaikkia tässä direktiivissä vaadittuja asiakirjoja ja tietoja, riippumatta siitä, että kyseinen verovelvollinen on omasta aloitteestaan esittänyt nämä asiakirjat ja nämä tiedot kyseisen palautusoikeuden epäävästä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen tai vireille pannun tuomioistuinmenettelyn yhteydessä.
- 50 Tässä yhteydessä on korostettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus veron palautukseen on vähennysoikeuden tavoin unionin oikeudessa säädetyn yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate, jolla elinkeinonharjoittaja pyritään vapauttamaan kokonaan liiketoimintansa yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta

edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 77 kohta).

- 51 Tämä kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suoritettu arvonlisävero palautetuksi vastaa kuudennella arvonlisäverodirektiivillä perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, joka on maksettu ostoista omassa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio 25.10.2012, Daimler ja Widex, C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, 41 kohta ja tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 78 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 52 Unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että vähennysoikeus ja näin ollen oikeus veron palautukseen kuuluvat erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä niitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Tätä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 79 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 53 Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset. Tilanne voi kuitenkin olla toisin, jos tällaisten muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu (tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 80 ja 81 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 54 Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 3 ja 4 artiklasta ilmenee, että verovelvollinen voi saada arvonlisäveron palautetuksi vain, jos se täyttää näissä artikloissa säädetyt velvollisuudet, joihin kuuluu arvonlisäverolliseen liiketoimintaan liittyvien alkuperäisten laskujen tai tuontiasiakirjojen esittäminen jäsenvaltiossa, jossa palautusta haetaan.
- 55 Ennakkoratkaisupyynnössä korostetaan tältä osin, että Espanjan verohallinto oli pyytänyt kahdesti eli 19.3.2008 ja – sen jälkeen, kun palautushakemukset oli alun perin hylätty – Auto Servicen esittämän oikaisupyynnön käsittelyn yhteydessä 13.7.2009 tätä yhtiötä esittämään alkuperäisiin hakemuksiinsa liittyviä lisätodisteita ja toimittamaan muun muassa kaikki laskut, joihin nämä hakemukset perustuivat, sekä sen jäsenvaltion, jossa mainitulla yhtiöllä on kotipaikka, antaman asiakirjan, jossa kyseisen yhtiön vahvistetaan olevan arvonlisäverovelvollinen. Tämä yhtiö ei kuitenkaan esittänyt verohallinnolle kaikkia vaadittuja asiakirjoja ja tietoja. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee sitä vastoin, että Auto Service on esittänyt nämä tiedot ja nämä asiakirjat Tribunal Económico-Administrativo Centralissa vireille saatetussa menettelyssä.
- 56 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä oleva oikeusriita ei koske sellaista muotovaatimusten noudattamatta jättämistä, joka olisi esteenä näytön esittämiselle siitä, että arvonlisäveron palautusoikeutta koskevat aineelliset vaatimukset ovat täyttyneet, vaan sitä, minä ajankohtana tämä näyttö voidaan esittää.
- 57 Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä jo todennut, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännökset eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan evätä verovelvollisilta, joilla on hallussaan epätäydellisiä laskuja, vaikka

laskuja täydennettäisiin sen jälkeen, kun verohallinto on tehnyt päätöksen vähennysoikeuden epäämisestä, toimittamalla tietoja, joiden tarkoitus on osoittaa se, että laskutetut liiketoimet ovat olleet todellisia, sekä liiketoimien luonne ja hinta (tuomio 8.5.2013, Petroma Transports ym., C-271/12, EU:C:2013:297, 34–36 kohta). Näissä samoissa säännöksissä ei silti myöskään kielletä jäsenvaltioita sallimasta epätäydellisen laskun oikaisua sen jälkeen, kun veroviranomainen on tehnyt tällaisen epäävän päätöksen (tuomio 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, 33 kohta).

- 58 Näin ollen on katsottava analogisesti, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin säännökset eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella arvonlisäveron palautusoikeus voidaan evätä silloin, kun verovelvollinen ei ilman mitään järkevää syytä ja sille osoitetuista tietopyynnöistä huolimatta toimita asiakirjoja, joiden perusteella voidaan osoittaa, että aineelliset edellytykset kyseisen palautuksen saamiseksi täyttyvät, ennen kuin verohallinto tekee päätöksensä. Nämä samat säännökset eivät kuitenkaan estä jäsenvaltioita sallimasta tällaisen näytön toimittamista kyseisen päätöksen jälkeen.
- 59 Koska sellaisten kansallisten toimenpiteiden käyttöönottoa, joilla kieltäydytään ottamasta huomioon näyttöä, joka on toimitettu sen jälkeen, kun palautushakemuksen hylkäämistä koskeva päätös on tehty, ei säännellä kahdeksannessa direktiivissä, sitä on säänneltävä jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden perusteella kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeusjärjestyksessä; nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäisiä tilanteita (vastaavuusperiaate), eikä niillä saada tehdä unionin oikeusjärjestyksessä tunnustettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate) (ks. analogisesti tuomio 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, 35 kohta).
- 60 Tehokkuusperiaatteesta on todettava aluksi, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhtäältä mahdollisuus tehdä arvonlisäveron ylimenevän osan palautusta koskeva hakemus ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka vaatii, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (tuomio 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 61 Nyt käsiteltävässä asiassa Espanjan verohallinto on pyytänyt kahdesti Auto Serviceä toimittamaan sille puuttuvat tiedot, joita se tarvitsi arvioidakseen pääasiassa kyseessä olevaa oikeutta arvonlisäveron palautukseen. Ennakkoratkaisupyyntöstä ei ilmene, että määräaika näihin pyyntöihin vastaamiselle olisi ollut ilmeisen riittämätön tai että Auto Service olisi ilmoittanut kyseiselle hallinnolle, ettei sillä ollut hallussaan näitä tietoja. Näin ollen on todettava, että verohallinto on tuloksetta noudattanut asianmukaista huolellisuutta, kun se on pyrkinyt saamaan tietoonsa seikat, joiden perusteella Auto Servicen esittämän palautushakemuksen voitaisiin osoittaa olevan perusteltu. Niinpä on todettava, että – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkistuksesta muuta ilmene – Auto Servicelle kuuluvan arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämistä ei ole tehty sille käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.
- 62 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on myös tarkistettava, onko nyt käsiteltävässä asiassa noudatettu vastaavuusperiaatetta, joka edellyttää, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin perusteella arvonlisäveron palauttamista sääntelevät kansalliset

menettelysäännöt eivät ole epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia kansallisen oikeuden soveltamisalaan kuuluvia tilanteita (ks. vastaavasti tuomio 3.6.2021, Bankia, C-910/19, EU:C:2021:433, 46 ja 47 kohta).

- 63 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin säännöksiä ja unionin oikeuden periaatteita – erityisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta – on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että arvonlisäveron palautushakemus hylätään silloin, kun verovelvollinen ei toimivaltaisen verohallinnon pyynnöstä huolimatta ole esittänyt sille asetetussa määräajassa kaikkia arvonlisäveron palautusoikeutensa todistamiseksi vaadittavia asiakirjoja ja tietoja, riippumatta siitä, että kyseinen verovelvollinen on omasta aloitteestaan esittänyt nämä asiakirjat ja tiedot kyseisen palautusoikeuden epävästä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen tai vireille pannun tuomioistuinmenettelyn yhteydessä, kunhan vastaavuusperiaatetta ja tehokkuusperiaatetta noudatetaan, minkä selvittäminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

### *Toinen kysymys*

- 64 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että se, että arvonlisäveron palautusta vaativa verovelvollinen ei esitä verohallinnon pyytämiä asiakirjoja hallinnollisen menettelyn aikana vaan esittää ne oma-aloitteisesti myöhempien menettelyjen aikana, merkitsee oikeuden väärinkäyttöä.
- 65 On muistutettava, että unionin tuomioistuin on katsonut toistuvasti, ettei unionin oikeuteen saa vedota vilpillisesti tai sitä ei saa käyttää väärin. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on täten evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (ks. analogisesti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 66 Tässä yhteydessä on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron alalla väärinkäytöksen olemassaolon toteaminen edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä eli yhtäältä sitä, että direktiivin 2006/112 ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseisistä liiketoimista seuraa sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista, ja toisaalta sitä, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseisten toimien keskeinen tavoite on saada tällainen veroetu (tuomio 10.7.2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 67 Sen toteaminen, että Auto Service on mahdollisesti syyllistynyt väärinkäyttöön, ei nyt käsiteltävässä asiassa liity liiketoimiin, jotka ovat johtaneet arvonlisäveron palautushakemuksiin, vaan tähän hakemukseen liittyvän oikeusriidan yhteydessä noudatettuun menettelyyn.
- 68 Tästä näkökulmasta on katsottava, että pelkästään sitä, että verovelvollinen toimittaa asiakirjat ja tiedot, jotka osoittavat, että sille kuuluvaa arvonlisäveron palautusoikeutta koskevat aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, sen jälkeen, kun toimivaltainen hallintoviranomainen on tehnyt päätöksen, jolla verovelvolliselta on evätty kyseinen palautus, ei voida itsessään pitää tämän tuomion 66 kohdassa tarkoitettuna oikeuden väärinkäyttönä. On näet riittävää todeta, ettei unionin tuomioistuimelle toimitetun asiakirja-aineiston perusteella ole ilmeistä, että tämän yksinkertaisen seikan tarkoituksena olisi ollut sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi unionin oikeuden säännösten, joissa tällaisen edun myöntämisestä säädetään, tavoitteen vastaista.

- 69 Kaiken edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että se, että arvonlisäveron palautusta vaativa verovelvollinen ei esitä verohallinnon pyytämiä asiakirjoja hallinnollisen menettelyn aikana vaan esittää ne oma-aloitteisesti myöhempien menettelyjen aikana, ei merkitse oikeuden väärinkäyttöä.

### **Oikeudenkäyntikulut**

- 70 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY säännöksiä ja unionin oikeuden periaatteita – erityisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta – on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että arvonlisäveron palautushakemus hylätään silloin, kun verovelvollinen ei toimivaltaisen verohallinnon pyynnöstä huolimatta ole esittänyt sille asetetussa määräajassa kaikkia arvonlisäveron palautusoikeutensa todistamiseksi vaadittavia asiakirjoja ja tietoja, riippumatta siitä, että kyseinen verovelvollinen on omasta aloitteestaan esittänyt nämä asiakirjat ja tiedot kyseisen palautusoikeuden epävästä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen tai vireille pannun tuomioistuinmenettelyn yhteydessä, kunhan vastaavuusperiaatetta ja tehokkuusperiaatetta noudatetaan, minkä selvittäminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.**
- 2) **Unionin oikeutta on tulkittava siten, että se, että arvonlisäveron palautusta vaativa verovelvollinen ei esitä verohallinnon pyytämiä asiakirjoja hallinnollisen menettelyn aikana vaan esittää ne oma-aloitteisesti myöhempien menettelyjen aikana, ei merkitse oikeuden väärinkäyttöä.**

Allekirjoitukset