Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

13 päivänä maaliskuuta 2025 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Myyntiliiketoimi, jota veroviranomaiset ovat aiemmasta kannastaan poiketen pitäneet arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomana liikkeen luovutuksena – Laskun korjaamatta jättäminen vanhentumisajan kuluessa – Kyseisen liiketoimen johdosta maksetun arvonlisäveron takaisin perimisen mahdottomuus – Tehokkuusperiaate ja verotuksen neutraalisuuden periaate – Veron palauttaminen

Asiassa C-640/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Înalta Curte de Casație și Justiție (ylin tuomioistuin, Romania) on esittänyt 26.6.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.10.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea ja

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

vastaan

Greentech SA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Kumin, ensimmäisen jaoston puheenjohtaja F. Biltgen (esittelevä tuomari) ja tuomari S. Gervasoni,

julkisasiamies: R. Norkus,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Greentech SA, edustajinaan D.-D. Dascălu ja A. M. Iordache, avocați,

– Romanian hallitus, asiamiehinään M. Chicu, E. Gane ja A. Wellman,

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Herold ja T. Isacu de Groot,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee arvonlisäverotuksen neutraalisuuden, oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2, 19, 168 ja 203 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Galațin alueellinen julkisesta taloudesta vastaava pääosasto – verohallinnon Vrancean piirihallintoyksikkö, Romania) ja Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (suurten verovelvollisten asioita käsittelevä pääosasto, Romania) ja toisaalta Greentech SA ja joka koskee arvonlisäveron maksuunpanopäätöksillä Greentechille määrättyjä veroja ja näiden liitännäiskuluja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –”

4 Direktiivin 19 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle kokonaan tai osittain siirretyn varallisuuden osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttajan toiminnan jatkajana.

Jäsenvaltiot voivat toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kilpailun vääristymisen estämiseksi sellaisissa tapauksissa, joissa saaja ei ole kokonaan arvonlisäverovelvollinen. Ne voivat myös toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää tätä artiklaa soveltamalla.”

5 Direktiivin 29 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksiin sovelletaan 19 artiklaa samoin edellytyksin.”

6 Direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

7 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin 18 artiklan a alakohdan ja 27 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti;

d) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankintoihin 21 ja 22 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

8 Direktiivin 179 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.”

9 Direktiivin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.”

Romanian oikeus

Verokoodeksi

10 Verokoodeksista 22.12.2003 annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003; jäljempänä verokoodeksi) 3 §:n a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verot ja maksut, joista tässä koodeksissa säädetään, perustuvat seuraaviin periaatteisiin:

a) verotustoimenpiteiden neutraalisuus suhteessa eri sijoittaja- ja pääomaryhmiin sekä omistusmuotoihin, millä varmistetaan yhtäläiset edellytykset romanialaisille ja ulkomaisille sijoittajille sekä romanialaiselle ja ulkomaiselle pääomalle”.

11 Verokoodeksin 126 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Romanian arvonlisäveroverotuksessa verollisina liiketoimina pidetään liiketoimia, jotka täyttävät kaikki seuraavat edellytykset:

a) liiketoimet ovat 128–130 §:ssä tarkoitettuja arvonlisäveron alaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia tai näihin rinnastettavia liiketoimia, jotka ovat vastikkeellisia”.

12 Verokoodeksin 128 §:n 7 momentissa säädetään seuraavaa:

”Varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtäminen tapauksen mukaan varojen ja/tai velkojen siirron yhteydessä riippumatta siitä, toteutetaanko kyseinen siirto myynnin johdosta tai jakautumisen tai fuusion kaltaisen liiketoimen johdosta taikka yhtiön pääomaan tehtävänä apporttina, ei ole tavaroiden luovutus, jos siirronsaaja on verovelvollinen. Tavaroiden siirronsaajaa pidetään luovuttajan toiminnan jatkajana laissa säädetyn vähennysoikeuden oikaisun kannalta.”

13 Verokoodeksin 145 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jos niitä käytetään seuraaviin liiketoimiin:

a) verolliset liiketoimet

b) liiketoimet, jotka johtuvat sellaisesta liiketoiminnasta, jossa luovutus- tai suorituspaikan katsotaan sijaitsevan ulkomailla, jos vero olisi vähennyskelpoinen, jos liiketoimet olisi suoritettu Romaniassa

c) 143,144 tai 144 a §:n mukaisesti verosta vapautetut liiketoimet

d) 141 §:n 2 momentin a kohdan 1–5 alakohdan ja b kohdan mukaisesti verosta vapautetut liiketoimet, jos ostaja tai vastaanottaja on sijoittautunut [Euroopan] yhteisön ulkopuolelle tai jos kyseiset liiketoimet liittyvät suoraan tavaroihin, jotka on tarkoitus viedä [Euroopan] yhteisön ulkopuolelle, sekä toisen nimissä ja lukuun toimivan välittäjän suorittamat liiketoimet, jos välittäjä toimii kyseisten liiketoimien yhteydessä

e) edellä 128 §:n 7 momentissa ja 129 §:n 7 momentissa tarkoitetut liiketoimet, jos kyseinen siirto kuului veron soveltamisalaan.”

Verotusmenettelykoodeksi

14 Verotusmenettelykoodeksista annetun hallituksen asetuksen nro 92/2003 (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, jäljempänä verotusmenettelykoodeksi) 84 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollinen voi korjata veroilmoitusta oma-aloitteisesti verovelvoitteiden asettamisoikeuden vanhentumisajan kuluessa.

(2) Veroilmoitusta voidaan korjata, kun verovelvollinen huomaa virheen alkuperäisessä ilmoituksessa, jättämällä korjausilmoitus.

(3) Arvonlisäveroa koskevissa ilmoituksissa olevat virheet korjataan verokoodeksin mukaisesti. Arvonlisäveroa koskevissa ilmoituksissa olevat ilmeiset huolimattomuusvirheet korjataan Agenția Națională de Administrare Fiscală:n [(Romanian verohallinnosta vastaava kansallinen viranomainen (ANAF))] johtajan päätöksellä hyväksyttyjen menettelyjen mukaisesti.

(4) Veroilmoituksia ei voida jättää eikä korjata sen jälkeen, kun myöhempää tarkastusta koskeva varauma on poistettu, lukuun ottamatta tilanteita, joissa korjaus perustuu sellaisen laissa säädetyn edellytyksen täyttymiseen tai täyttymättä jäämiseen, joka edellyttää veron perusteen ja/tai vastaavan veron korjaamista.

(5) Tässä pykälässä tarkoitetuiksi virheiksi katsotaan virheet, jotka koskevat verojen ja maksujen määrää, veronalaisia varallisuuseriä ja tuloja sekä mitä tahansa muuta veron perusteen osatekijää.

(6) Jos verovelvollinen verotarkastuksen aikana jättää tai korjaa veroilmoituksia, jotka koskevat verotarkastuksen kohteena olevia ajanjaksoja ja veroja, veronluonteisia maksuja ja muita tuloja, veroviranomainen ei ota niitä huomioon.”

15 Verotusmenettelykoodeksin 90 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvoitteiden määrä määritetään sillä varauksella, ettei myöhemmistä tarkastuksista muuta johdu.

(2) Verotuspäätös, joka on annettu myöhempiä tarkastuksia koskevalla varaumalla, voidaan peruuttaa tai sitä voidaan muuttaa veroviranomaisen aloitteesta tai veronmaksajan pyynnöstä toimivaltaisen veroviranomaisen havaintojen perusteella.

(3) Myöhempiä tarkastuksia koskeva varauma poistetaan vain vanhentumisajan päätyttyä tai vanhentumisajan kuluessa tehdyn verotarkastuksen johdosta.

(4) Jos veronmaksaja korjaa veroilmoituksia 84 §:n 4 momentin mukaisesti, myöhempiä tarkastuksia koskeva varauma tulee uudelleen voimaan.”

16 Verotusmenettelykoodeksin 91 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Veroviranomaisen oikeus asettaa verovelvoitteita vanhentuu viidessä vuodessa, jollei laissa toisin säädetä.

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitetun oikeuden vanhentumisaika alkaa kulua tammikuun 1 päivänä sitä vuotta, jona verosaatava on syntynyt 23 §:n mukaisesti, seuraavana vuonna, jollei laissa toisin säädetä.

(3) Oikeus asettaa verovelvoitteita vanhentuu kymmenessä vuodessa, jos verovelvoitteet johtuvat rikoslainsäädännössä tarkoitetusta teosta.

(4) Edellä 3 momentissa tarkoitettu määräaika alkaa kulua sellaisen rikoksen tekopäivästä, josta on määrätty rangaistus lainvoimaisella tuomiolla.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

17 Greentechissä tehtiin 23.11.2015 ja 15.7.2016 välisenä aikana verotarkastus, jonka johdosta annettiin verotuspäätös, jolla kyseiselle yhtiölle määrättiin arvonlisäveron jälkiverona ja liitännäiskuluina 4 388 720 Romanian leuta (RON) (n. 882 352 euroa). Nämä jälkiverot määrättiin, koska Romanian verohallinto piti aiemmasta kannastaan poiketen liiketointa, jossa Greenfiber International SA (jäljempänä Greenfiber) myi laitteiston Greentechille ja joka alun perin oli katsottu arvonlisäveronalaiseksi tavaroiden luovutukseksi, jonka perusteella Greentechillä oli oikeus vähentää ostoihin sisältynyt arvonlisävero, kahden toisiinsa etuyhteydessä olevan yhtiön välisenä varallisuuskokonaisuuden osan siirtona, joka ei verokoodeksin 128 §:n 7 momentin mukaan ole arvonlisäveronalainen liiketoimi.

18 Lisäksi Greenfiberissäkin tehtiin 28.5. ja 17.11.2015 välisenä aikana verotarkastus, jonka johdosta annettiin verotuspäätös 26.11.2015. Verohallinto katsoi kyseisen tarkastuksen yhteydessä, että Greenfiber ja Greentech olivat toimineet lainmukaisesti kohdellessaan varallisuuden siirtoa koskevaa liiketointa verotuksessa arvonlisäveron alaisena liiketoimena ja että Greenfiber oli toiminut oikein kantaessaan tätä liiketointa koskevan arvonlisäveron ja tilittäessään sen veronsaajalle.

19 Koska oikaisuvaatimus, jonka Greentech teki verotuspäätöksestä, jolla sille määrättiin jälkiveroja, hylättiin osittain, Greentech nosti kanteen Curtea de Apel Ploieștissa (Ploieștin ylioikeus, Romania).

20 Viimeksi mainittu tuomioistuin hyväksyi 26.11.2018 Greentechin kanteen ja kumosi osittain päätöksen, jolla Greentechin oikaisuvaatimus hylättiin (jäljempänä 26.11.2018 annettu tuomio).

21 Lisäksi Curtea de Apel Ploiești kumosi 12.3.2019 verotuspäätöksen ja Greentechissä tehdystä verotarkastuksesta laaditun verotarkastuskertomuksen osittain.

22 Romanian verohallinto valitti 26.11.2018 annetusta tuomiosta, sellaisena kuin se on täydennettynä 12.3.2019 annetulla tuomiolla, Înalta Curte de Casație şi Justiției (ylin tuomioistuin, Romania), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

23 Kyseinen tuomioistuin antoi valitusluvan 23.11.2021 ja kumosi samalla 26.11.2018 annetun tuomion osittain sekä ratkaisi asian uudelleen siten, että se hyväksyi Greentechin kanteen osittain kumoten riidanalaiset verotustoimet ainoastaan vuotta 2009 koskevan jälkiveron osalta (jäljempänä 23.11.2021 annettu tuomio). Se hylkäsi Greentechin kanteen muilta osin perusteettomana ja alensi sille aiemmin oikeudenkäyntikuluina määrättyjä rahamääriä.

24 Greentech on tehnyt kyseisestä tuomiosta revisiovalituksen Înalta Curte de Casație şi Justiției väittäen, ettei edellä mainitussa tuomiossa otettu huomioon erityisesti 26.4.2017 annetusta tuomiosta Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302) ja 11.4.2019 annetusta tuomiosta PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327) ilmenevää unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus on myönnettävä myös silloin, kun kyseessä olevat liiketoimet eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, jos käsiteltävän asian olosuhteista ilmenee, että arvonlisäveron maksaneen tahon olisi mahdotonta tai äärimmäisen vaikeaa periä maksamansa määrä takaisin, sillä muutoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate ja tehokkuusperiaate vaarannettaisiin.

25 Înalta Curte de Casație și Justiție on 31.1.2023 hyväksynyt kyseisen revisiovalituksen ja kumonnut osittain 23.11.2021 annetun tuomion sen revisiovalituksen tueksi esitetyn perusteen osalta, joka koskee sitä, että laitteiston myyntiä koskeva liiketoimi määritettiin uudelleen varallisuuskokonaisuuden siirroksi. Kyseinen tuomioistuin on määrännyt, että asia on kyseisen perusteen osalta ratkaistava uudelleen, ja on kuullut asianosaisia 9.5.2023 pidetyssä suullisessa käsittelyssä.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa erityisesti, että siltä osin kuin 26.11.2018 annetussa tuomiossa on todettu, että Greenfiberin ja Greentechin riidanalaiseen liiketoimeen kohdistama verokohtelu oli asianmukaista, kyseisillä yhtiöillä ei ennen 23.11.2021 annetun tuomion antamista ollut mitään pätevää syytä korjata kyseisestä liiketoimesta annettua laskua. Lisäksi Greenfiber saattoi korjata kyseisen laskun vasta viimeksi mainitun tuomion antamisen jälkeen. Kyseisen tuomion antamisajankohtana oikeus korjata kyseinen lasku oli kuitenkin jo vanhentunut, sillä vanhentumisaika oli päättynyt toukokuussa 2021.

27 Kyseinen tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltäväksi saatetun asian olosuhteet ovat verrattavissa niihin olosuhteisiin, jotka johtivat 26.4.2017 annetun tuomion Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302) antamiseen, kun otetaan huomioon, että arvonlisäveron takaisin periminen on objektiivisesti mahdotonta ainakin näennäisesti, koska Greenfiber ei voi korjata laskua ja arvonlisäveroilmoitusta, sillä korjaamiselle säädetty vanhentumisaika on päättynyt. Nyt käsillä oleva tilanne on myös verrattavissa 11.4.2019 annetun tuomion PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327) taustalla olleeseen tilanteeseen, sillä arvonlisäveron periminen takaisin laskun antajalta on ilmeisen mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Yhtäältä nimittäin veroasioihin sovellettava vanhentumisaika on päättynyt, joten Greenfiber ei voi korjata laskuja, ja toisaalta Romanian verohallinto on vahvistanut Greenfiberissä toimitetun verotarkastuksen johdosta, että kyseinen yhtiö on toiminut lainmukaisesti laskuttaessaan ja tilittäessään kyseessä olevan arvonlisäveron.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii edelleen, onko arvonlisäverodirektiivin tulkinnan kannalta merkitystä sillä seikalla, että Romanian verohallinto on kohdellut yhtä ja samaa liiketointa, joka koskee laitteistoa, jonka siirto on johtanut arvonlisäveron kantamiseen, kahdella täysin erilaisella tavalla, eli yhtäältä Greenfiberin, jolta laitteisto hankittiin ja jolle Greentech maksoi arvonlisäveron, kohdalla arvonlisäveron alaisena liiketoimena ja toisaalta Greentechin kohdalla liiketoimena, joka ei ole arvonlisäveron alainen.

29 Tässä tilanteessa Înalta Curte de Casație și Justiție on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko verotuksen neutraalisuuden, oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet, joista säädetään [arvonlisäverodirektiivin] 2, 19 ja 168 artiklassa, luettuina yhdessä saman direktiivin 203 artiklan kanssa, esteenä arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiselle tapauksessa, jossa arvonlisävero on maksettu myyntitapahtumasta, jonka veroviranomainen myöhemmin määritteli arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomaksi liikkeenluovutukseksi, jos arvonlisävero on jo tilitetty veronsaajalle eikä sitä kansallisen lainsäädännön nojalla voida palauttaa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

30 Aluksi on huomautettava, että kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tätä silmällä pitäen tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen. Unionin tuomioistuin saattaa myös joutua ottamaan huomioon sellaisia unionin oikeuden sääntöjä ja periaatteita, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole ennakkoratkaisukysymyksessään viitannut (ks. vastaavasti tuomio 7.9.2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevalle tilanteelle ominainen olennainen seikka on se, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Greentechin on nyttemmin tosiasiassa mahdotonta periä takaisin myyjän eli Greenfiberin siltä perusteettomasti laskuttama ja veronsaajalle tilittämä arvonlisävero. Tällaisessa tilanteessa periaate, joka on erityisesti otettava huomioon, on tehokkuusperiaate eikä oikeusvarmuuden periaate tai luottamuksensuojan periaate.

32 Näin ollen, ja jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, esitetty kysymys on ymmärrettävä siten, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lähinnä tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 168 ja 203 artiklaa sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle tai hallintokäytännölle, jonka mukaan verovelvollinen ei saa vähentää arvonlisäveroa, jonka se on maksanut sellaisesta liiketoimesta, jonka verohallinto on verotarkastuksen johdosta aiemmasta kannastaan poiketen katsonut olevan liiketoimi, joka ei ole arvonlisäveron alainen, vaikka asiassa on ilmennyt, että kyseisen verovelvollisen on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada siten perusteettomasti maksamansa arvonlisävero takaisin myyjältä.

33 Tältä osin on muistettava, että vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, 37 kohta ja tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 42 kohta). Vähennysjärjestelmässä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 22.2.2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, 24 kohta ja tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 43 kohta).

34 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Romanian verohallinto on lopullisesti määrittänyt Greenfiberin ja Greentechin välisen liiketoimen viimeksi mainitun verovelvollisen osalta liiketoimeksi, joka ei ole arvonlisäveron alainen, ja että Greenfiber ei voi korjata tätä liiketointa koskevaa laskua eikä arvonlisäveroilmoitusta, koska korjaamiselle säädetty vanhentumisaika on päättynyt.

35 Tältä osin on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan niin, että pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaltaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen on maksanut perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron, on lähtökohtaisesti laskun antajan asiana oikaista kyseinen vero, ja koska arvonlisäverodirektiivissä ei ole säännöstä, joka koskisi sitä, että laskun antaja oikaisisi

perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron, on lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden asiana määrittää, missä olosuhteissa kyseessä oleva arvonlisävero voidaan oikaista (tuomio 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on näet kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä (tuomio 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että kansallinen lainsäädäntö, jonka nojalla yhtäältä palvelun suorittaja, joka on erehdyksessä tilittänyt arvonlisäveron veroviranomaisille, voi vaatia sen palauttamista ja jossa toisaalta palvelujen vastaanottaja voi nostaa perusteettoman edun palauttamista koskevan siviilioikeudellisen kanteen tuota suorittajaa vastaan, on lähtökohtaisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukainen. Tällainen järjestelmä mahdollistaa nimittäin sen, että edellä mainittu vastaanottaja, joka on joutunut vastaamaan erehdyksessä laskutetusta verosta, saa perusteettomasti tilitetyt summat palautetuiksi (tuomio 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Jos, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, arvonlisäveron palauttaminen on muodostunut mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate ja tehokkuusperiaate edellyttävät, että jäsenvaltio säätää tarvittavista keinoista, jotta vastaanottajan on mahdollista saada takaisin perusteettomasti laskutettu ja maksettu arvonlisävero erityisesti kohdistamalla palautusvaatimuksensa suoraan verohallintoon (tuomio 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Koska myyjä ei enää voi korjata kyseessä olevaa liiketointa koskevaa laskua ja koska ostaja ei siten voi saada perusteettomasti laskutettua arvonlisäveroa takaisin myyjältä, ostajan on näin ollen edellä mainitun oikeuskäytännön mukaan voitava kohdistaa palautusvaatimuksensa suoraan verohallintoon.

39 On kuitenkin todettava, että – kuten 11.4.2019 annetun tuomion PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327) 45 kohdasta ilmenee – tällainen palautusvaatimus on kuitenkin eri asia kuin sellainen arvonlisäveron vähentämistä koskeva vaatimus, josta pääasiassa on kyse.

40 Vähennysjärjestelmässä nimittäin pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta, ja oikeus vähennysoikeuden käyttämiseen koskee ainoastaan maksettavaksi tulleita veroja eli veroja, jotka perustuvat arvonlisäveron alaiseen liiketoimeen tai jotka on maksettu siksi, että niitä koskeva maksuvelvollisuus on syntynyt (tuomio 11.4.2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, 36 kohta oikeuskäytäntöviitauksineen). Kun arvonlisäveron alaista liiketointa ei ole, verovelvollinen ei siis voi kyseisen liiketoimen kohdalla käyttää arvonlisäveron vähentämistä koskevaa oikeutta (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, 37 kohta). Edellä esitettyä toteamusta ei saata kyseenalaiseksi se seikka, että pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaltaisessa tilanteessa ei ole verotulojen menettämisen vaaraa.

41 Koska pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi on lopullisesti katsottu liiketoimeksi, joka ei ole arvonlisäveron alainen, Greentechin laskun antajalle eli Greenfiberille maksama arvonlisävero ei ollut unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettu maksettavaksi tullut vero.

42 Edellä sanottu huomioon ottaen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 ja 203 artiklaa sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle tai hallintokäytännölle, jonka mukaan verovelvollinen ei saa vähentää arvonlisäveroa, jonka se on maksanut sellaisesta liiketoimesta, jonka verohallinto on verotarkastuksen johdosta aiemmasta kannastaan poiketen katsonut olevan liiketoimi, joka ei ole arvonlisäveron alainen, vaikka asiassa on ilmennyt, että kyseisen verovelvollisen on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada siten perusteettomasti maksamansa arvonlisävero takaisin myyjältä. Kyseiset periaatteet kuitenkin edellyttävät, että kyseinen verovelvollinen voi tällaisessa tilanteessa kohdistaa palautusvaatimuksensa suoraan verohallintoon.

Oikeudenkäyntikulut

43 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 ja 203 artiklaa sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta

on tulkittava siten, että

ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle tai hallintokäytännölle, jonka mukaan verovelvollinen ei saa vähentää arvonlisäveroa, jonka se on maksanut sellaisesta liiketoimesta, jonka verohallinto on verotarkastuksen johdosta aiemmasta kannastaan poiketen katsonut olevan liiketoimi, joka ei ole arvonlisäveron alainen, vaikka asiassa on ilmennyt, että kyseisen verovelvollisen on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada siten perusteettomasti maksamansa arvonlisävero takaisin myyjältä. Kyseiset periaatteet kuitenkin edellyttävät, että kyseinen verovelvollinen voi tällaisessa tilanteessa kohdistaa palautusvaatimuksensa suoraan verohallintoon.

Allekirjoitukset