Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

12 päivänä huhtikuuta 2018 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 artikla – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Kansallisessa lainsäädännössä vähennysoikeuden käyttämiselle säädetty määräaika – Valtiolle veronoikaisupäätöksen nojalla maksetun arvonlisäveron lisäyksen, josta on laadittu alkuperäisiä laskuja korjaavia asiakirjoja, vähentäminen – Päivä, jona määräaika alkaa kulua

Asiassa C-8/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Supremo Tribunal de Justiça (ylin tuomioistuin, Portugali) on esittänyt 2.1.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.1.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

vastaan

Flexipiso – Pavimentos SA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit C. Toader ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, edustajinaan M. Torres ja A. G. Schwalbach, advogados,

– Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja M. Afonso,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.11.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 artiklan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (jäljempänä Biosafe) ja Flexipiso – Pavimentos SA (jäljempänä Flexipiso) ja jossa on kyseessä se, että viimeksi mainittu on kieltäytynyt maksamasta Biosafelle takaisin sen veronoikaisupäätöksen nojalla maksamaa arvonlisäveron lisäystä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

4 Mainitun direktiivin X osastoon, joka koskee vähennyksiä, kuuluvaan 1 lukuun, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, sisältyvät direktiivin 167–172 artikla. Direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

5 Mainitun direktiivin 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;

_ –”

6 Mainitun X osaston 4 lukuun, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, sisältyvät arvonlisäverodirektiivin 178–183 artikla. Direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

_ –”

7 Mainitun 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.

_ _”

8 Saman direktiivin 180 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat antaa verovelvolliselle luvan tehdä vähennys, jota ei ole tehty 178 ja 179 artiklan mukaisesti.”

9 Saman direktiivin 182 artiklan mukaan ”jäsenvaltioiden on vahvistettava 180 ja 181 artiklan soveltamisen edellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt”.

10 Arvonlisäverodirektiivin 219 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Portugalin oikeus

11 Arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä CIVA), 7 §:ssä, jonka otsikko on ”Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Rajoittamatta seuraavien momenttien soveltamista, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy

a) tavaroiden luovutuksen yhteydessä sillä hetkellä, kun tavarat asetetaan hankkijan saataville

_ _”

12 Mainitun lain 8 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Edellisessä pykälässä säädetystä riippumatta aina, kun tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen liittyy 29 §:ssä tarkoitettu velvollisuus antaa lasku tai siihen rinnastettava asiakirja, verosaatava syntyy,

a) jos laskun tai siihen rinnastettavan asiakirjan antamisen määräaikaa on noudatettu, sen antamishetkellä

_ _”

13 CIVA:n 19 §:n, jonka otsikko on ”Vähennysoikeus”, 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ainoastaan seuraavissa, verovelvolliselle osoitetuissa ja hänen hallussaan olevissa asiakirjoissa mainittu vero on vähennettävissä:

a) laillisesti pätevässä muodossa laaditut laskut ja niihin rinnastettavat asiakirjat

_ _”

14 CIVA:n 22 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy vähennyskelpoisen veron syntymishetkellä 7 ja 8 §:n säännösten mukaisesti, ja vähennys suoritetaan niin, että ilmoitusjaksolla verovelvollisen veronalaiseen toimintaan kohdistuvan veron kokonaismäärästä vähennetään samalla ilmoitusjaksolla maksettavaksi tullut vähennyskelpoisen veron määrä.”

15 CIVA:n 29 §:n 7 momentissa säädetään seuraavaa:

”Lasku tai siihen rinnastettava asiakirja on annettava aina silloinkin, kun liiketoimen veron peruste tai vastaava vero muuttuvat jostakin syystä, virheellisten tietojen antaminen mukaan lukien.”

16 CIVA:n 36 §:n 1 momentissa säädetään, että saman lain 29 §:ssä tarkoitettu lasku tai siihen rinnastettava asiakirja on annettava viimeistään viidentenä työpäivänä siitä, kun verosaatava on saman lain 7 §:n säännösten perusteella syntynyt. Jos tavaraa ei vielä ole luovutettu tai palvelua suoritettu, tositeasiakirjan antamispäivä on aina vastikkeen saamishetki.

17 CIVA:n 37 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Perittävän arvonlisäveron määrä on lisättävä laskun tai siihen rinnastettavan asiakirjan arvoon, jotta vero voidaan periä tavaroiden hankkijalta tai palveluiden käyttäjältä.”

18 CIVA:n 79 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos veronalaisten tavaroiden tai palveluiden hankkija on 2 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitettu verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja jota ei ole vapautettu verosta, hankkija vastaa veron suorittamisesta myyjän kanssa yhteisvastuullisesti, jos 29 §:n mukaista laskua tai siihen rinnastettavaa asiakirjaa ei ole esitetty taikka jos siinä mainittavissa osapuolten nimi- tai osoitetietoja, luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palveluiden luonnetta, määrää tai hintaa taikka maksettavan veron suuruutta koskevissa tiedoissa on virheellisyyksiä.”

19 CIVA:n 98 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta erityissäännösten soveltamista, oikeutta veron vähentämiseen tai ylijäämän palautukseen voidaan käyttää ainoastaan neljän vuoden ajan vähennys- tai palautusoikeuden syntymisestä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

20 Biosafe myi Flexipisolle, joka on arvonlisäverovelvollinen, helmikuun 2008 ja toukokuun 2010 välisenä ajanjaksona kierrätetyistä renkaista valmistettua kumirouhetta yhteensä 664 538,77 euron arvosta ja sovelsi 5 prosentin alennettua arvonlisäverokantaa.

21 Portugalin verohallinto totesi vuonna 2011 tehdyssä, verovuosia 2008–2010 koskevassa verotarkastuksessa, että Biosafen olisi pitänyt periä arvonlisäveroa 21 prosentin verokannan mukaisesti, ja se peri siltä 100 906,50 euroa lisää veroa.

22 Biosafe maksoi tämän määrän ja vaati sitä takaisin Flexipisolle osoittamillaan maksukehotuksilla. Flexipiso kieltäytyi maksamasta tätä arvonlisäveron lisäystä erityisesti sillä perusteella, että sen ei ollut mahdollista vähentää tätä määrää, koska CIVA:n 98 §:n 2 momentissa säädetty neljän vuoden määräaika oli päättynyt 24.10.2008 saakka toteutettujen liiketoimien osalta ennen 24.10.2012 päivättyjen maksukehotusten vastaanottamista, ja ettei sen kuulunut vastata sellaisen virheen seurauksista, josta Biosafe oli yksin vastuussa.

23 Tämän kieltäytymisen jälkeen Biosafe nosti kanteen, jossa se vaati Flexipison velvoittamista maksamaan takaisin Biosafen maksama määrä viivästyskorkoineen. Vaatimus hylättiin alioikeudessa ja ylioikeudessa, sillä mainitut tuomioistuimet katsoivat, että vaikka on olemassa arvonlisäveron vyörytysvelvollisuus, tavaroiden ostaja voidaan velvoittaa maksamaan tämä vero vain, jos laskut tai niihin rinnastettavat asiakirjat on annettu niin ajoissa, että tämä voi vähentää arvonlisäveron. Ne katsoivat Flexipison yli neljä vuotta alkuperäisten laskujen antamisen jälkeen saamien maksukehotusten osalta, että Biosafe ei voinut vyöryttää niihin liittyvää arvonlisäveroa Flexipisolle, koska viimeksi mainitulla ei ollut enää arvonlisäveron vähennysoikeutta ja koska oli selvää, että sovellettavaa veroa koskeva virhe johtui Biosafesta.

24 Biosafe teki tämän jälkeen valituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle eli Supremo Tribunal de Justiçalle (ylin tuomioistuin, Portugali). Viimeksi mainittu toteaa, että sillä on epäselvyyttä siitä, ovatko arvonlisäverodirektiivin 63, 167, 168, 178–180 ja 182 artikla sekä verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa määräaika, jonka kuluessa ostaja voi vähentää arvonlisäveron lisäyksen, alkaa kulua päivästä, jona alkuperäiset laskut annettiin, eikä päivästä, jona laskuja korjaavat asiakirjat annettiin tai saatiin. Lisäksi sillä on epäselvyyttä siitä, voiko ostaja tällaisissa olosuhteissa kieltäytyä maksamasta arvonlisäveron lisäystä sillä perusteella, ettei sillä ole mahdollisuutta vähentää tätä veronlisäystä verotuksessaan.

25 Tässä tilanteessa Supremo Tribunal de Justiça päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko [arvonlisäverodirektiivi] ja erityisesti sen 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 artikla sekä verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollisen tavaroiden luovuttajan on verotarkastuksessa todettu perineen arvonlisäveroa liian pienen verokannan mukaisesti, minkä jälkeen se on maksanut lisää veroa ja pyrkii perimään vastaavan suorituksen niin ikään arvonlisäverovelvolliselta tavaroiden hankkijalta, hankkijaan sovellettava määräaika mainitun veronlisäyksen vähentämisoikeuden käyttämiseksi alkaa alkuperäisten laskujen antamisesta eikä laskuja korjaavien asiakirjojen antamisesta tai saamisesta?

2) Jos estettä kuvatun kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle ei ole, ovatko kyseinen direktiivi ja erityisesti sen edellä mainitut artiklat sekä verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verotarkastuksen ja veronlisäyksen valtiolle maksamisen jälkeen alkuperäisten laskujen korjaamiseksi ja veronlisäyksen perimiseksi annetut asiakirjat oikeuttavat hankkijan silloin, kun vähennysoikeuden käytölle asetettu määräaika on jo umpeutunut, laillisesti kieltäytymään maksamasta sen maksettavaksi siirrettyä veronlisäystä sillä perusteella, ettei se enää voi vähentää veronlisäystä verotuksessaan?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa valtiolle on maksettu veronoikaisupäätöksen seurauksena arvonlisäveron lisäys ja tästä lisäyksestä on laadittu alkuperäisiä laskuja korjaavat asiakirjat useita vuosia kyseisten tavaroiden luovutuksen jälkeen, arvonlisäveron vähennysoikeus evätään sillä perusteella, että mainitussa lainsäädännössä vähennysoikeuden käyttämiselle säädetty määräaika alkoi kulua kyseisten alkuperäisten laskujen antamisesta ja on jo päättynyt.

27 Tässä yhteydessä on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut sitä, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää kuitenkin sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten tai edellytysten täyttämistä (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Aineellisten vaatimusten tai edellytysten osalta arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdasta ilmenee, että mainitun oikeuden saaminen edellyttää yhtäältä, että asianomainen on mainitussa direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden perusteeksi, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toimittanut toinen verovelvollinen (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämistä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, jotka rinnastuvat muodollisiin vaatimuksiin tai edellytyksiin, on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetään, että verovelvollisella on oltava kyseisen direktiivin 220–236 artiklan ja 238–240 artiklan mukaisesti laadittu lasku (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Edellä mainitusta seuraa, että vaikka arvonlisäveron vähennysoikeus saa arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan alkunsa samanaikaisesti verosaatavan syntymisen kanssa, mainitun oikeuden käyttäminen on kyseisen direktiivin 178 artiklan mukaan lähtökohtaisesti mahdollista vasta sitten, kun verovelvollinen on saanut laskun (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta käytetään lähtökohtaisesti sen saman verokauden aikana, jona vähennysoikeus on syntynyt, eli ajankohtana, jona verosaatava syntyy.

35 Kyseisen direktiivin 180 ja 182 artiklan nojalla verovelvollinen voi kuitenkin saada tehdä arvonlisäverovähennyksen, vaikka hän ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt, edellyttäen kuitenkin, että kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Mahdollisuus käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi kuitenkin ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Unionin tuomioistuin on näin ollen jo todennut, että preklusiivista määräaikaa, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole ollut riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vaatimatta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, menettää vähennysoikeuden, ei voida pitää yhteensoveltumattomana arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, jos yhtäältä tätä määräaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin vastaaviin veroalan oikeuksiin että unionin oikeuteen perustuviin oikeuksiin (vastaavuusperiaate) ja jos toisaalta se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Lisäksi jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla säätää muista tarpeellisiksi katsomistaan velvollisuuksista arvonlisäveron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on nimittäin päämäärä, joka on kyseisessä direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan. Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat sen 273 artiklan nojalla ryhtyä, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen. Niitä ei siis voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen perusperiaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, toimivaltaisten veroviranomaisten on kyettävä esittämään oikeudellisesti riittävä näyttö petoksen tai väärinkäytöksen osoittavien objektiivisten seikkojen täyttymisestä. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on sitten tutkia, ovatko asianomaiset veroviranomaiset osoittaneet tällaisten objektiivisten seikkojen olemassaolon (tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Portugalin verohallinto teki vuonna 2011 suoritetun verotarkastuksen jälkeen veronoikaisupäätökset, joissa se vaati maksettavaksi lisää arvonlisäveroa helmikuun 2008 ja toukokuun 2010 välisenä ajankohtana toteutetuista tavaroiden luovutuksista, joihin Biosafe oli virheellisesti soveltanut alennettua arvonlisäverokantaa yleisen verokannan sijaan. Biosafe suoritti sitten arvonlisäveron oikaisun maksamalla arvonlisäveron lisäyksen ja antoi maksukehotukset, jotka ovat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan alkuperäisiä laskuja korjaavia asiakirjoja.

41 Portugalin hallitus katsoo, että Biosafe ja Flexipiso ovat harjoittaneet tarkoituksellisesti ja toistuvasti ainakin kahden ja puolen vuoden ajan järjestelmällisiä veropetoksia ja veron kiertämistä. Tällaisten menettelyjen olemassaoloa ei voida sulkea pois mainitussa tilanteessa. SEUT 267 artiklassa, joka perustuu kansallisten tuomioistuimien ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, tarkoitetussa menettelyssä oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu kuitenkin yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Erityisesti on huomattava, että unionin tuomioistuin on toimivaltainen lausumaan ainoastaan unionin säännöksen tulkinnasta tai pätevyydestä niiden tosiseikkojen perusteella, jotka kansallinen tuomioistuin sille ilmoittaa (tuomio 8.5.2008, Danske Svineproducenter, C-491/06, EU:C:2008:263, 23 kohta ja määräys 14.11.2013, Krejci Lager & Umschlagbetrieb, C-469/12, EU:C:2013:788, 28 kohta). Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että on selvää, että sovellettavan arvonlisäverokannan valintaa koskeva virhe johtui Biosafesta.

42 Näissä olosuhteissa vaikuttaa siltä, että Flexipison oli objektiivisesti mahdotonta käyttää vähennysoikeuttaan ennen Biosafen tekemää arvonlisäveron oikaisua, koska sillä ei ollut aiemmin käytettävissään alkuperäisiä laskuja korjaavia asiakirjoja eikä se tiennyt, että arvonlisäveron lisäys oli maksettava.

43 Arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavat aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyivät nimittäin vasta virheen oikaisun seurauksena, ja Flexipiso saattoi näin ollen vasta tällöin hakea arvonlisäverodirektiivin ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron vähennystä. Niinpä on katsottava, että koska Flexipiso ei toiminut huolimattomasti ennen maksukehotusten saamista ja koska väärinkäytöksiä tai vilpillistä yhteistyötä Biosafen kanssa ei ole todettu, arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi ei voitu vedota pätevästi määräaikaan, joka oli alkanut kulua alkuperäisten laskujen antamisesta ja joka oli tiettyjen liiketoimien osalta jo päättynyt ennen virheen oikaisemista (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 50 kohta).

44 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa valtiolle on maksettu veronoikaisupäätöksen seurauksena arvonlisäveron lisäys ja tästä lisäyksestä on laadittu alkuperäisiä laskuja korjaavat asiakirjat useita vuosia kyseisten tavaroiden luovutuksen jälkeen, arvonlisäveron vähennysoikeus evätään sillä perusteella, että mainitussa lainsäädännössä vähennysoikeuden käyttämiselle säädetty määräaika alkoi kulua kyseisten alkuperäisten laskujen antamisesta ja on jo päättynyt.

Toinen kysymys

45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti, siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, voiko ostaja pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa kieltäytyä maksamasta tavarantoimittajalle tämän maksamaa arvonlisäveron lisäystä sillä perusteella, ettei se voi enää vähentää tätä lisäystä verotuksessa, koska kansallisessa lainsäädännössä vähennysoikeuden käyttämiselle säädetty määräaika on päättynyt.

46 Ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta seuraa, että verovelvolliselta ei voida tällaisissa olosuhteissa evätä arvonlisäveron lisäyksen vähennysoikeutta sillä perusteella, että kansallisessa lainsäädännössä vähennysoikeuden käyttämiselle säädetty määräaika on päättynyt. Tämän vastauksen valossa toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

47 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa valtiolle on maksettu veronoikaisupäätöksen seurauksena arvonlisäveron lisäys ja tästä lisäyksestä on laadittu alkuperäisiä laskuja korjaavat

asiakirjat useita vuosia kyseisten tavaroiden luovutuksen jälkeen, arvonlisäveron vähennysoikeus evätään sillä perusteella, että mainitussa lainsäädännössä vähennysoikeuden käyttämiselle säädetty määräaika alkoi kulua kyseisten alkuperäisten laskujen antamisesta ja on jo päättynyt.

Allekirjoitukset