Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

11 päivänä huhtikuuta 2013 *

Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 203 artikla — Verotuksen neutraalisuuden periaate — Maksetun veron palauttaminen liiketoimen suorittajalle tilanteessa, jossa verosta vapautetun suorituksen saajalta on evätty vähennysoikeus

Asiassa C-138/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Varna (Bulgaria) on esittänyt 6.3.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.3.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Rusedespred OOD

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby ja C. Vajda,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenään S. Zlateva,

— Bulgarian hallitus, asiamiehinään T. Ivanov ja D. Drambozova,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Rusedespred OOD (jäljempänä Rusedespred) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja joka koskee viimeksi mainitun kieltäytymistä palauttamasta Rusedespredille tämän asiakkaaltaan laskuttamaa arvonlisäveroa sen jälkeen, kun veroviranomaiset epäsivät asiakkaalta kyseisen arvonlisäveron vähennysoikeuden sillä perusteella, ettei kyseessä oleva suoritus ollut veronalainen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta

– –”

4 Kyseisen direktiivin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Bulgarian oikeus

5 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS) 12 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verollisena liiketoimena pidetään jokaista sellaista 6 ja 9 §:ssä tarkoitettua tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, jonka tässä laissa tarkoitettu verovelvollinen suorittaa maan alueella, ja jokaista verovelvollisen liiketoimea, johon sovelletaan nollaverokantaa, jollei tämän lain säännöksistä muuta johdu.”

6 ZDDS:n 45 §:n 3 momentin sanamuoto on seuraava:

”Verosta vapautettuna liiketoimena pidetään – – sellaisten rakennusten tai rakennusten osien, jotka eivät ole uusia, luovutusta, niihin kuuluvan maapohjan luovutusta sekä näihin liittyvien muiden esineoikeuksien perustamista ja luovuttamista.”

7 ZDDS:n 70 §:n 5 momentin nojalla ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole, jos vero on laskutettu perusteettomasti.

8 Kyseisen lain 85 §:n mukaan veron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee veron kyseisen lain 112 §:ssä tarkoitetussa laskussa ja/tai siihen liittyvässä ilmoituksessa.

9 Kyseisen lain 116 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Oikaisut ja lisäykset laskuihin ja niihin liittyviin ilmoituksiin eivät ole sallittuja. Virheellisesti laaditut tai oikaistut asiakirjat on mitätöitävä ja on annettava uudet asiakirjat.

– –

(3) Virheellisesti laadittuina asiakirjoina pidetään myös sellaisia laskuja ja niihin liittyviä ilmoituksia, joissa vero mainitaan, vaikkei sitä olisi pitänyt mainita.

(4) Jos virheellisesti laaditut tai oikaistut asiakirjat on viety edelleen tavaran luovuttajan, palvelun suorittajan tai vastaanottajan kirjanpitoon, niiden mitätöimisestä on lisäksi laadittava kunkin asianosaisen osalta pöytäkirja, johon sisältyy

1. mitätöimisen syy

2. mitätöidyn asiakirjan numero ja päivämäärä

3. laaditun uuden asiakirjan numero ja päivämäärä

4. pöytäkirjan jokaisen asianosaisen puolesta laatineiden henkilöiden allekirjoitukset.

(5) Laatijan on säilytettävä kaikki mitätöityjen asiakirjojen kappaleet; tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja ja luovutuksen tai palvelun suorituksen vastaanottaja vie asiakirjat kirjanpitoonsa tämän lain täytäntöönpanosäännösten mukaisesti.”

10 Veroina perusteettomasti maksettujen määrien palauttamisesta säädetään verotus- ja sosiaaliturvamenettelyä koskevan lain (danachno osiguritelen protsesualen kodeks) 128 ja 129 §:ssä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Rusedespred laati 15.8.2009 Esi Trade EOOD:lle (jäljempänä Esi Trade) laskun rakennuksen myynnistä ja kunnostamisesta. Laskussa mainittiin kyseisen rakennuksen ja sen kunnostamisen hinnat, kiinteistön hankintaveron ja rekisteröintimaksujen määrät sekä arvonlisäveron määrä.

12 Koska kyseisen rakennuksen myyntiä pidettiin arvonlisäverosta vapautettuna, vero laskettiin laskussa mainittujen kolmen muun seikan perusteella eli kunnostamiskustannusten, hankintaveron ja rekisteröintimaksujen perusteella.

13 Rusedespred liitti myöhemmin asianomaisen ajanjakson kattavaan veroilmoitukseensa kyseisen laskun, kun taas Esi Trade käytti oikeuttaan vähentää laskutettu arvonlisävero.

14 Veroviranomaiset tekivät vuoden 2010 aikana Esi Tradessa tarkastuksen ja epäsivät 18.6.2010 antamallaan veronoikaisupäätöksellä kyseiseltä yhtiöltä oikeuden vähentää kyseessä olevassa laskussa mainittu arvonlisävero. Veroviranomaisten mukaan laskutetut liiketoimet olivat kokonaisuudessaan verosta vapautettuja, minkä johdosta arvonlisäveron mainitseminen kyseisessä laskussa ei ollut perusteltua. Kyseinen veronoikaisupäätös tuli lainvoimaiseksi 4.4.2011.

15 Rusedespred teki 9.5.2011 veroviranomaisille hakemuksen perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron palauttamiseksi, ja veroviranomaiset määräsivät tarkastuksen suoritettavaksi kyseisessä yhtiössä sekä kieltäytyivät 2.6.2011 päivätyllä veronoikaisupäätöksellä palauttamasta arvonlisäveroa, koska sitä ei todettu maksetun perusteettomasti. ZDDS:n 85 §:n mukaan Rusedespred on nimittäin velvollinen maksamaan 15.8.2009 laaditussa laskussa mainitun arvonlisäveron, koska se on henkilö, joka on maininnut kyseisen veron tuossa laskussa.

16 Direktor vahvisti 2.6.2011 päivätyn veronoikaisupäätöksen 25.8.2011 tekemällään päätöksellä, minkä jälkeen Rusedespred nosti kanteen Administrativen sad Varnassa ja väitti, että veroviranomaiset kieltäytyivät virheellisesti palauttamasta arvonlisäverosta vapautetusta luovutuksesta perusteettomasti maksettua arvonlisäveroa, sillä ne olivat aiemmin evänneet lainvoimaisella veronoikaisupäätöksellä laskun saajalta kyseisen veron vähennysoikeuden.

17 Pääasian oikeudenkäynnin aikana Direktor väitti, että riidanalaisessa laskussa mainittu vero oli maksettava ZDDS:n 85 §:n nojalla. Direktorin mukaan tilanteessa, jossa verovelvollinen katsoo tehneensä virheen laskua laatiessaan, verovelvollisella on ZDDS:n 116 §:n mukaisesti mahdollisuus korjata tämä virhe.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Esi Tradelta oli käsiteltävässä asiassa evätty laskutetun arvonlisäveron vähennysoikeus lainvoimaisella veronoikaisupäätöksellä. Se toteaa, että vähennysoikeudesta johtuva arvonlisäverojen menettämisen vaara on katsottava ”täysin ja kiistattomasti” poistetuksi. Näin ollen sen näkemyksen mukaan on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista vaatia asianomaista luovutuksen tai suorituksen tekijää maksamaan kyseinen vero ZDDS:n 85 §:n perusteella.

19 Rusedespredin mahdollisuudesta oikaista virheellinen lasku ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että – toisin kuin veroviranomaiset väittävät – tällaista mahdollisuutta ei käsiteltävässä asiassa ole. ZDDS:n 116 §:ssä säädetty virheellisesti laadittujen asiakirjojen oikaisumenettely edellyttää näin laaditun veroasiakirjan mitätöimistä. Tällainen laskun mitätöinti ei kuitenkaan ole sallittu, koska luovutus on jo ollut verotarkastuksen kohteena ja luovutuksen vastaanottajalta on evätty laskutetun arvonlisäveron vähennys lainvoimaisella veronoikaisupäätöksellä.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee tässä tilanteessa, voiko verovelvollinen vaatia virheellisesti laskutetun arvonlisäveron palautusta unionin oikeuden yhteistä arvonlisäverojärjestelmää koskevien periaatteiden perusteella. Koska Administrativen sad Varna katsoo, että pääasian ratkaisu riippuu unionin oikeuden tulkinnasta, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaan verovelvollisella oikeus vaatia säädetyn vanhentumisajan kuluessa palautettavaksi virheellisesti laskussa mainittu arvonlisävero, jota ei olisi tarvinnut maksaa, kun kansallisen oikeuden mukaan liiketoimi, jonka perusteella verovelvollinen laskutti veron, on vapautettu verosta, verotulojen menettämisen vaara on poistettu ja kansalliseen lakiin sisältyvää laskujen oikaisemista koskevaa sääntelyä ei voida soveltaa?

2) Ovatko yhteinen arvonlisäverojärjestelmä sekä verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja yhdenvertaisen kohtelun periaate esteenä sille, että veroviranomainen kieltäytyy direktiivin 2006/112 203 artiklan kansallisen täytäntöönpanosäännöksen nojalla palauttamasta verovelvolliselle tämän laskussa mainitsemaa arvonlisäveroa, kun velvollisuutta maksaa kyseistä veroa ei ole, koska kyseessä on verosta vapautettu liiketoimi, ja kun vero on virheellisesti laskutettu, merkitty kirjanpitoon ja maksettu, sikäli kuin lainvoimaisessa verotarkastuspäätöksessä hankkijalta on jo evätty kyseiseen liiketoimeen sisältyvän veron vähennysoikeus sillä perusteella, että tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja on laskuttanut veron perusteettomasti?

3) Voiko verovelvollinen vedota suoraan yhteistä arvonlisäverojärjestelmää ohjaaviin periaatteisiin, tässä tapauksessa verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ja tehokkuusperiaatteeseen, sellaista kansallista säännöstä tai veroviranomaisten tai tuomioistuinten toteuttamaa säännöksen soveltamista vastaan, jolla loukataan näitä periaatteita, tai sitä vastaan, että kansallisen säännöstön puuttuminen loukkaa jotakin mainituista periaatteista?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, lähinnä, onko arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, sellaisena kuin sitä on direktiivin 2006/112 203 artiklaan liittyvässä oikeuskäytännössä täsmennetty, tulkittava siten, että se on esteenä sille, että veroviranomaiset kieltäytyvät kyseisen artiklan kansallisen täytäntöönpanosäännöksen nojalla palauttamasta arvonlisäverosta vapautetun liiketoimen suorittajalle tämän asiakkaaltaan virheellisesti laskuttamaa arvonlisäveroa sillä perusteella, ettei kyseinen suorittaja ole oikaissut virheellistä laskua, vaikka veroviranomaiset ovat lopullisesti evänneet kyseiseltä asiakkaalta mainitun arvonlisäveron vähennysoikeuden, minkä johdosta kansallisessa laissa säädettyä oikaisumenettelyä ei voida enää soveltaa.

22 Näihin kysymyksiin vastaamiseksi on ensimmäiseksi todettava, että direktiivin 2006/112 203 artiklassa säädetään, että henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa, on velvollinen maksamaan laskussa mainitun veron.

23 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että nämä henkilöt ovat velvollisia maksamaan laskussa mainitun arvonlisäveron siitä riippumatta, ovatko he velvollisia maksamaan veron kyseisen liiketoimen arvonlisäverollisuuden takia (ks. asia C-566/07, Stadeco, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5295, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-642/11, Stroy trans, tuomio 31.1.2013, 29 kohta).

24 Säätämällä, että laskussa mainittu arvonlisävero on maksettava, direktiivin 2006/112 203 artiklan tarkoituksena on poistaa verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua mainitun direktiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetystä vähennysoikeudesta (ks. vastaavasti em. asia Stadeco, tuomion 28 kohta ja em. asia Stroy trans, tuomion 32 kohta). Tässä yhteydessä ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, ettei tällaista vaaraa pääasian tilanteessa ole, koska veroviranomaiset ovat evänneet riidanalaisen laskun saajalta lopullisesti vähennysoikeuden.

25 Toiseksi virheellisesti laskutetun arvonlisäveron palautuksesta on muistutettava, ettei direktiivissä 2006/112 ole säännöstä, joka koskisi sitä, että laskun laatija oikaisisi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron, jolloin lähtökohtana on, että jäsenvaltiot määrittävät ne edellytykset, joiden täyttyessä perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista (ks. vastaavasti asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-6973, 48 ja 49 kohta ja em. asia Stadeco, tuomion 35 kohta).

26 Oikeuskäytännössä on todettu, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä (ks. asia C-342/87, Genius, tuomio 13.12.1989, Kok., s. 4227, 18 kohta ja em. asia Stadeco, tuomion 36 kohta).

27 Kun kuitenkin laskun laatija on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista ilman, että jäsenvaltiot voisivat asettaa tällaisen oikaisun edellytykseksi kyseisen

laskun laatijan vilpitöntä mieltä. Tämä oikaisu ei saa olla riippuvainen veroviranomaisten harkintavallasta (ks. em. asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 58 ja 68 kohta ja em. asia Stadeco, tuomion 37 ja 38 kohta).

28 Kolmanneksi on muistutettava, että jäsenvaltiot voivat tosin ryhtyä toimenpiteisiin veron oikean kannon varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi (ks. em. asia Stadeco, tuomion 39 kohta). Erityisesti edellytyksellä, jonka mukaan virheellinen lasku on oikaistava ennen kuin virheellisesti laskutetun arvonlisäveron palautus voidaan saada, voidaan periaatteessa poistaa verotulojen menettämisen vaara (ks. em. asia Stadeco, tuomion 42 kohta).

29 Kyseiset toimenpiteet eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näin tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus vaarantuisi, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi unionin oikeudessa arvonlisäverotuksen alalla säädetyn yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (ks. em. asia Stadeco, tuomion 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Jos näin ollen arvonlisäveron palauttaminen tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi niiden edellytysten mukaan, joiden mukaisesti verojen palauttamista koskevat vaatimukset voidaan esittää, verotuksen neutraalisuuden periaate ja tehokkuusperiaate saattavat edellyttää, että jäsenvaltioiden on annettava tarvittavat välineet ja menettelyä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotta verovelvollisella on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero (ks. em. asia Stadeco, tuomion 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy pääasiassa ilmi, että Bulgarian oikeudessa säädetään lähtökohtaisesti mahdollisuudesta saada virheellisesti laskutettu arvonlisävero takaisin mutta siinä asetetaan tämän oikeuden edellytykseksi, että virheellinen lasku on aiemmin oikaistu. Kuten tämän tuomion 28 kohdassa todettiin, tällaisella edellytyksellä voidaan poistaa verotulojen menettämisen vaara.

32 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy kuitenkin myös ilmi, ettei Rusedespredillä ole sovellettavan kansallisen oikeuden nojalla enää mahdollisuutta oikaista riidanalaista laskua sen jälkeen, kun veroviranomaiset ovat lopullisesti evänneet kyseisen laskun saajalta oikeuden vähentää laskussa mainittu arvonlisäveron määrä.

33 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteaman tavoin on lisäksi niin, että koska veroviranomaiset ovat lopullisesti evänneet riidanalaisen laskun saajalta vähennysoikeuden, kyseisen oikeuden käyttämiseen liittyvä verotulojen menettämisen vaara on kokonaan poistettu.

34 Tällaisessa tilanteessa on todettava, että se, että jäsenvaltio asettaa laskussa virheellisesti mainitun arvonlisäveron oikaisemisen edellytykseksi sen, että lasku on oikaistu – mitä on mahdotonta enää toteuttaa –, menee pidemmälle kuin on tarpeen direktiivin 2006/112 203 artiklalla tavoitellun sen päämäärän saavuttamiseksi, jonka mukaan verotulojen menettämisen vaara on poistettava.

35 Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, sellaisena kuin sitä on direktiivin 2006/112 203 artiklaan liittyvässä oikeuskäytännössä täsmennetty, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että veroviranomaiset kieltäytyvät kyseisen artiklan kansallisen täytäntöönpanosäännöksen nojalla palauttamasta arvonlisäverosta vapautetun liiketoimen suorittajalle tämän asiakkaaltaan virheellisesti laskuttamaa arvonlisäveroa sillä perusteella, ettei kyseinen suorittaja ole oikaissut virheellistä laskua, vaikka veroviranomaiset ovat lopullisesti evänneet kyseiseltä asiakkaalta mainitun arvonlisäveron vähennysoikeuden, minkä johdosta kansallisessa laissa säädettyä oikaisumenettelyä ei voida enää soveltaa.

Kolmas kysymys

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään lähinnä, voiko verovelvollinen vedota arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, sellaisena kuin sitä on direktiivin 2006/112 203 artiklaan liittyvässä oikeuskäytännössä täsmennetty, sellaista kansallisen oikeuden säännöstä vastaan, jonka mukaan virheellisesti laskutetun arvonlisäveron palauttaminen edellyttää virheellisen laskun oikaisua, vaikka kyseisen arvonlisäveron vähennysoikeus on lopullisesti evätty, minkä johdosta kansallisessa laissa säädettyä oikaisumenettelyä ei voida enää soveltaa.

37 Aluksi on muistutettava, että kun kansalliset tuomioistuimet soveltavat kansallista lainsäädäntöä, niiden on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkittava sitä mahdollisimman pitkälle kyseisen direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti, jotta sillä tarkoitettu tulos saavutettaisiin ja siten noudatettaisiin SEUT 288 artiklan kolmatta kohtaa. Tämä velvollisuus tulkita kansallista oikeutta yhdenmukaisesti direktiivin kanssa on nimittäin erottamaton osa EUT-sopimuksella luotua järjestelmää, sillä näin kansalliset tuomioistuimet voivat toimivaltansa rajoissa varmistaa unionin oikeuden täyden tehokkuuden, kun ne ratkaisevat käsiteltävikseen saatettuja asioita (ks. mm. asia C-282/10, Dominguez, tuomio 24.1.2012, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Siitä, onko mahdollista vedota arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteeseen jäsenvaltiota vastaan, on todettava ensiksi, että tämä periaate on yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän – sellaisena kuin siitä säädetään muun muassa direktiivissä 2006/112 – perusperiaatteista (ks. vastaavasti mm. em. asia Stadeco, tuomion 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Seuraavaksi tämän tuomion 35 kohdasta ilmenevällä tavalla on niin, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, sellaisena kuin sitä on direktiivin 2006/112 203 artiklaan liittyvässä oikeuskäytännössä täsmennetty, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että veroviranomaiset kieltäytyvät palauttamasta arvonlisäverosta vapautetun liiketoimen suorittajalle tämän asiakkaaltaan virheellisesti laskuttamaa arvonlisäveroa sillä perusteella, ettei kyseinen suorittaja ole oikaissut virheellistä laskua, vaikka veroviranomaiset ovat lopullisesti evänneet kyseiseltä asiakkaalta mainitun arvonlisäveron vähennysoikeuden, minkä johdosta kansallisessa laissa säädettyä oikaisumenettelyä ei voida enää soveltaa.

40 Oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen voi tarvittaessa vedota arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteeseen sellaista kansallista säännöstä tai sen soveltamista vastaan, joka loukkaisi kyseistä periaatetta (ks. vastaavasti asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 34 kohta). Tämän tuomion 35 kohdasta ilmenevän kaltaisessa tilanteessa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteesta, sellaisena kuin sitä on direktiivin 2006/112 203 artiklaan liittyvässä oikeuskäytännössä täsmennetty, johtuu asianomaiselle jäsenvaltiolle ehdoton ja riittävän täsmällinen velvollisuus, joten kyseiseen periaatteeseen voidaan vedota sellaista kansallista säännöstä vastaan, joka loukkaisi sitä.

41 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että verovelvollinen voi vedota arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, sellaisena kuin sitä on direktiivin 2006/112 203 artiklaan liittyvässä oikeuskäytännössä täsmennetty, sellaista kansallisen oikeuden säännöstä vastaan, jonka mukaan virheellisesti laskutetun arvonlisäveron palauttaminen edellyttää virheellisen laskun oikaisua, vaikka kyseisen arvonlisäveron vähennysoikeus on lopullisesti evätty, minkä johdosta kansallisessa laissa säädettyä oikaisumenettelyä ei voida enää soveltaa.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, sellaisena kuin sitä on yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklaan liittyvässä oikeuskäytännössä täsmennetty, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että veroviranomaiset kieltäytyvät kyseisen artiklan kansallisen täytäntöönpanosäännöksen nojalla palauttamasta arvonlisäverosta vapautetun liiketoimen suorittajalle tämän asiakkaaltaan virheellisesti laskuttamaa arvonlisäveroa sillä perusteella, ettei kyseinen suorittaja ole oikaissut virheellistä laskua, vaikka veroviranomaiset ovat lopullisesti evänneet kyseiseltä asiakkaalta mainitun arvonlisäveron vähennysoikeuden, minkä johdosta kansallisessa laissa säädettyä oikaisumenettelyä ei voida enää soveltaa.**

2) **Verovelvollinen voi vedota arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, sellaisena kuin sitä on direktiivin 2006/112 203 artiklaan liittyvässä oikeuskäytännössä täsmennetty, sellaista kansallisen oikeuden säännöstä vastaan, jonka mukaan virheellisesti laskutetun arvonlisäveron palauttaminen edellyttää virheellisen laskun oikaisua, vaikka kyseisen arvonlisäveron vähennysoikeus on lopullisesti evätty, minkä johdosta kansallisessa laissa säädettyä oikaisumenettelyä ei voida enää soveltaa.**

Allekirjoitukset