

Asia C-346/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

2.5.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:

13.2.2019

Vastaaaja ja Revision-menettelyn valittaja:

Bundeszentralamt für Steuern

Kantaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:

Y-GmbH

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian kohde

Arvonlisävero – Arvonlisäveron palauttaminen palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille direktiivin 2006/112/EY mukaisesti – Viitenumeron antaminen laskun numeron sijasta

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Onko 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 (jäljempänä direktiivi 2008/9/EY) 8 artiklan 2 kohdan d alakohtaa, jonka mukaan palautushakemuksessa on

- annettava kunkin palautusjäsenvaltion ja kunkin laskun osalta muun muassa laskun numero, tulkittava siten, että myös laskun viitenumeron antaminen riittää, kun se on ilmoitettu laskutositteessa laskun numeroa täydentävänä yksilöintikriteerinä?
- 2) Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Täyttääkö palautushakemus, jossa on ilmoitettu laskun numeron sijasta laskun viitenumero, muodolliset vaatimukset ja onko se tehty määräajassa direktiivin 2008/9/EY 15 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetulla tavalla?
- 3) Onko toiseen kysymykseen annettavassa vastauksessa otettava huomioon, että palautusjäsenvaltioon sijoittautumaton verovelvollinen voi järkevästi toimivan hakijan näkökulmasta katsottuna ja sijoittautumisjäsenvaltion perustaman sähköisen portaalin ja palautusjäsenvaltion laatiman lomakkeen sisällön perusteella odottaa, että hakemuksen voidaan katsoa olevan asianmukainen ja ainakin muodolliset vaatimukset täyttävä ja määräajassa tehty, jos laskun numeron sijasta on annettu muu tunniste, jolla hakemuksen kohteena oleva lasku voidaan yksilöidä?

Unionin oikeuden säännöt, joihin asiassa on viitattu

Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/9/EY, erityisesti sen 8 artiklan 2 kohdan d alakohta ja 15 artiklan 1 kohdan toinen virke

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti sen 226 artiklan 2 alakohta.

Kansalliset säädökset, joihin on viitattu

Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa kyseessä olevaan riita-asiaan ja sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2009 verolain (Jahressteuergesetz 2009) 7 §:n 13 kohdan c alakohdalla, 18 §:n 9 momentin ensimmäinen ja toinen virke

Liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, jäljempänä UStDV), sellaisena kuin sitä sovelletaan kyseisellä palautusajanjaksolla ja sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2009 verolailla (Jahressteuergesetz 2009), 59 § ja sitä seuraavat pykälät

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kantaja on Itävaltaan sijoittautunut yhtiö. Se haki 29.10.2012 ostoihin sisältyvän veron palautusta ajanjaksolta heinäkuu–syyskuu 2012. Palautushakemus toimitettiin vastaajalle, Bundeszentralamt für Steuernille (Saksan keskusverovirasto) sähköisesti Itävallan verohallinnon perustaman portaalin välityksellä.
- 2 Hakemus koski polttoainetoimitusten laskuja, joiden osalta kantaja hakee arvonlisäveron vähennystä. Kantaja ei ollut merkinnyt hakemuksen liitteeseen kussakin laskussa annettua laskun numeroa vaan laskussa mainitun ja kantajan kirjanpitoon kirjatun muun viitenumeron.
- 3 Bundeszentralamt für Steuern vahvisti 25.1.2013 tehdyllä päätöksellä ostoihin sisältyvän vähennyskelpoisen veron määräksi kyseisellä ajanjaksolla 31 296,09 euroa ja hylkäsi hakemuksen muilta osin sillä perusteella, että vastoin laissa säädettyjä vaatimuksia hakemuksen liitteeseen ei ollut merkitty laskuissa annettuja laskun numeroja.
- 4 Bundeszentralamt für Steuern pysyi kannassaan myös 7.1.2014 tekemässään päätöksessä, joka koski kantajan tekemää oikaisuvaatimusta. Sen mukaan hakemusmääräaika umpeutui 30.9.2013 eikä kantaja ollut jättänyt siihen mennessä ostoihin sisältyvän veron palautushakemusta, joka olisi vastannut laissa säädettyjä vaatimuksia. Kantajalle oli huomautettu jo aiempien hakemusten yhteydessä laskun numeron puuttumisesta. Bundeszentralamt für Steuern katsoi siten, että kantajan oli mahdollista toimittaa tiedot laissa edellytetyssä muodossa hakuajan kuluessa.
- 5 Kantaja nosti kanteen Finanzgericht Kölnissä (Kölnin verotuomioistuin, Saksa), joka hyväksyi kanteen, koska se katsoi palautushakemuksen olleen asianmukainen. Sen mukaan viitenumeron esittäminen virheellisesti laskun numeron sijasta ei johda ostoihin sisältyvän veron palautushakemuksen pätemättömyyteen, jos viitenumeroa ei voida pitää sisällyksettömänä, kuten nyt tarkasteltavassa asiassa, koska laskun yksilöiminen on mahdollista myös viitenumerolla.
- 6 Bundeszentralamt für Steuern teki tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa). Se väittää, että Finanzgericht Köln on tulkinnut väärin direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohtaa.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 7 Kansallisen oikeuden nojalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vahvistaisi Finanzgericht Kölnin päätöksen ja hylkäisi Revision-valituksen perusteettomana. On kuitenkin kysyttävä, onko tämä päätelmä unionin oikeuden mukainen, sillä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdan ja 15 artiklan 1 kohdan toisen virkkeen tulkinnasta.

- 8 Ensimmäinen kysymys: On epäselvää, voidaanko direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdassa, jonka mukaan palautushakemuksessa on annettava kunkin palautusjäsenvaltion ja kunkin laskun osalta muun muassa laskun numero, tulkita siten, että myös laskun viitenumeron antaminen riittää, kun se esitetään laskulla lisätunnisteena laskun numeron ohella.
- 9 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee lisäksi, tarkoitetaanko direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdan käsitteellä ”laskun numero” samaa kuin direktiivin 2006/112 226 artiklan 2 alakohdassa vaaditulla tiedolla ”yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva numero, jolla lasku voidaan yksilöidä”. Direktiivin 2006/112 226 artiklan 2 alakohdassa ja direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdassa esitettyjen poikkeavien sanamuotojen perusteella voidaan olettaa, että jotta ostoihin sisältyvän veron palautushakemuksen voidaan katsoa olevan pätevä, riittää, kun annetaan laskussa mainittu kohdentamisen mahdollistava tunniste, jonka ei välttämättä tarvitse olla direktiivin 2006/112 226 artiklan 2 alakohdassa tarkoitettu laskun numero, vaan se voi olla myös jokin muu laskussa ilmoitettu yksilöintikriteeri.
- 10 Tällöin on otettava huomioon, että direktiivillä 2008/9 ei ole tarkoitus säätää palautusoikeuden käytön edellytyksistä eikä tällaisen oikeuden laajuudesta. Mainitun direktiivin 5 artiklan toisessa kohdassa nimittäin säädetään, että kyseistä direktiiviä sovellettaessa oikeus arvonlisäveron palautukseen määritetään direktiivin 2006/112 mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa (ks. tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 35 kohta).
- 11 Niinpä jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen direktiivissä 2008/9 säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa direktiivillä 2006/112 verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan (ks. tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Vähennysjärjestelmällä ja näin ollen palautuksilla 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, jos kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan neutraalisuuden periaate edellyttää näin ollen, että direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdassa tarkoitettua käsitettä ”laskun numero” on tulkittava siten, että riittää, kun palautushakemuksessa ilmoitetaan muu laskussa esitetty selkeä yksilöintikriteeri.
- 12 Tämän kanssa voi kuitenkin olla ristiriidassa se, että arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten tai edellytysten täyttämistä (ks. tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16,

EU:C:2018:204, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden käyttämistä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta on todettava, että direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdassa säädetään, että verovelvollisella on oltava kyseisen direktiivin 220–236 artiklan ja 238–240 artiklan mukaisesti laadittu lasku (ks. tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämän perusteella direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdasta olisi mahdollisesti tulkittava suppeasti siten, että palautushakemuksiin sovellettavat vaatimukset täyttyvät vain, jos asianomainen antaa direktiivin 2006/112 226 artiklan 2 alakohdassa tarkoitetun laskun numeron.

- 13 Direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdan tiukka tulkinta voisi kuitenkin johtaa suhteettomiin tuloksiin. Kaikilta osin täytetty palautushakemus antaa viranomaisille edellytykset tarkistaa nopeasti (toisin sanoen neljän kuukauden kuluessa palautushakemuksen vastaanottamisesta, ks. direktiivin 2008/9 19 artiklan 2 kohta), täyttyvätkö veronpalautuksen edellytykset. Tämän perusteella hakemuksessa annettu viitenumero on direktiivin 2008/9 8 artiklan 2 kohdan d alakohdan mukainen, koska sen avulla viranomaiset voivat selkeästi tunnistaa laskun arvioidessaan ostoihin sisältyvän veron palautushakemusta. Vaikka direktiivin 2006/112 226 artiklan 2 alakohdassa tarkoitetun laskun numeron antaminen palautushakemuksessa on aiheellista ja tarkoituksenmukaista tavoitteen saavuttamiseksi eli laskun selvän tunnistamisen mahdollistamiseksi, se ei ole kuitenkaan välttämätöntä.
- 14 Toinen kysymys: Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien tiedustele, täyttääkö palautushakemus, jossa on ilmoitettu laskun numeron sijasta laskun viitenumero, muodolliset vaatimukset ja katsotaanko se tehdyksi määräajassa direktiivin 2008/9/EY 15 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetulla tavalla.
- 15 Direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdan toisen virkkeen mukaan palautushakemus katsotaan tehdyksi ainoastaan, jos hakija on antanut muun muassa 8 artiklan nojalla vaaditut tiedot. Hakemus, joka sisältää direktiivin 2006/112 226 artiklan 2 alakohdassa tarkoitetun laskun numeron sijasta vastaavasti toimivan viitenumeron, olisi – sen varalta, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi – ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan virheellinen, mutta ei kuitenkaan riittämätön.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetun palautushakemuksen pätevyys ei edellytä sitä, että se on tehty sisällöllisesti oikein, vaan sitä, että se täyttää kaikki muodolliset vaatimukset. Tämä vastaa selvästi Euroopan komission käsitystä. Se päätti 24.1.2019 nostaa unionin tuomioistuimessa kanteen Saksan liittotasavaltaa vastaan, koska muiden jäsenvaltioiden yritysten arvonlisäveron palautushakemuksia hylättiin ilman, että palautuksen hakijoilta olisi pyydetty lisätietoja tilanteissa, joissa Saksan viranomaiset katsoivat, että luovutettujen

tavaroiden tai suoritettujen palvelujen luonnetta koskevat tiedot eivät ole riittäviä arvonlisäveron palautusta koskevan päätöksen tekemiseksi.

- 17 Kolmas kysymys: Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetun määräajassa tehtävän palautushakemuksen osalta, eikö kantaja voi olettaa palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomana verovelvollisena ja järkevästi toimivan hakijan näkökulmasta, että muun tunnisteiden kuin laskun numeron kirjaaminen hakemuksen kohteena olevan laskun kohdentamiseksi riittää, jotta hakemusta voidaan pitää asianmukaisena ja joka tapauksessa muodolliset vaatimukset täyttävänä ja määräajassa tehtynä.
- 18 Tämä kysymys nousee esille, koska Finanzgericht Kölnin toteamusten mukaan palautushakemuksen liitteen asiaa koskeva sarake, johon Bundeszentralamt für Steuernin mukaan laskun numero on merkittävä, ei sisällä lainkaan nimikettä ”laskun numero” (Rechnungsnummer), vaan se on otsikoitu yleisluonteisesti ”tositteen nro” (Beleg-Nr.). Lisäksi Itävallan hallinnon perustama ja kantajan käyttämä sähköisen hakemuksen portaali sisältää näistä poikkeavan nimikkeen ”viitenumero” (Bezugsnummer).