

Asia C-80/20

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

Jättämispäivä:

12.2.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Tribunalul București (Romania)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

19.12.2019

Valittaja:

Wilo Salmson France SAS

Vastapuolet:

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice București

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală
pentru Contribuabili Nerezidenți

Pääasian kohde

Hallintovalitus, jolla Wilo Salmson France SAS vaatii Tribunalul Bucureștia (Bukarestin alioikeus, Romania) kumoamaan päätökset, joilla vastapuolet hylkäsivät vuonna 2012 tehtyjä hankintoja, joista luovuttaja toimitti laskut vuonna 2015, koskeneen arvonlisäveron (alv) palautushakemuksen.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklan nojalla pyydetään direktiivin 2006/112/EY 167 ja 178 artiklan sekä direktiivin 2008/9/EY 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen tulkintaa.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko **direktiivin 2006/112/EY 167 artiklaa, luettuna yhdessä sen 178 artiklan kanssa**, tulkittava siten, että vähennysoikeuden syntymishetken ja vähennysoikeuden käyttämishetken välillä on ero arvonlisäverojärjestelmän toiminnan kannalta?

Tätä varten on välttämätöntä selventää, voidaanko arvonlisäveron vähennysoikeutta käyttää ilman tavarahankinnoista toimitettua (pätevää) veron sisältävää laskua.

2. Kun **edellä mainittuja säännöksiä tulkitaan luettuina yhdessä direktiivin 2008/9/EY 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen kanssa**, mikä on se menettelyllinen viitekohta, jonka mukaan arvonlisäveron palautusoikeuden käytön sääntöjenmukaisuutta arvioidaan?

Tätä varten on välttämätöntä selventää, onko mahdollista hakea palautusta arvonlisäverosta, jonka osalta verosaatava on syntynyt ennen ”palautusajanjaksoa” mutta joka on laskutettu palautusajanjakson aikana.

3. Kun **edellä mainittuja direktiivin 2008/9/EY 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen säännöksiä tulkitaan luettuina yhdessä direktiivin 2006/112/EY 167 ja 178 artiklan kanssa**, miten ennen ”palautusajanjaksoa” tehtyjä tavarahankintoja koskevien laskujen mitätöinti ja uusien laskujen toimittaminen vaikuttavat kyseisiä hankintoja koskevan arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämiseen?

Tätä varten on välttämätöntä selventää, perustuuko siinä tapauksessa, että tavarahankinnoista alun perin toimitettujen laskujen toimittaja mitätöi laskut ja toimittaa myöhemmin uudet laskut, ajanjakso, jolta vastaanottajalla on oikeus hakea hankintoja koskevan arvonlisäveron palautusta, uusien laskujen päivämäärään? Kyse olisi tällöin tilanteesta, jossa alkuperäisten laskujen mitätöinti ja uusien laskujen toimittaminen eivät ole vastaanottajan vaikutuspiirissä vaan yksinomaan toimittajan harkintavallan piirissä.

4. Voidaanko kansallisessa lainsäädännössä direktiivin [2008/9/EY] mukaisesti myönnettävän arvonlisäveron palautuksen edellytykseksi asettaa verosaatavan syntymistä koskeva ehto tilanteessa, jossa asianmukainen lasku on toimitettu hakemuksen kohteena olevalla ajanjaksolla?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, 62 ja 167 artikla, 168 artiklan a alakohta, 169 artiklan a alakohta ja 178 artiklan a alakohta

Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2018 annettu neuvoston direktiivi 2008/9/EY, 2 artiklan 1 ja 3 alakohta, 6 artiklan ensimmäinen kohta, 7 artikla ja 14 artiklan 1 kohdan a alakohta

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), 57–59 kohta

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), 56 kohta

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Verokoodeksista annettu laki nro 571/2003 (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), 145 §, jossa säädetään verovelvollisten oikeudesta vähentää hankintoja koskeva arvonlisävero, 146 §, jossa säädetään, että kyseisen oikeuden käyttämiseksi verovelvollisella on oltava hallussaan lasku ja 147² §:n 1 momentin a kohta, jossa säädetään, että verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut Romaniaan vaan toiseen jäsenvaltioon ja joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi eikä ole velvollinen rekisteröitymään Romaniassa, voi saada palautusta arvonlisäverosta, joka on suoritettu Romaniassa tapahtuneesta maahantuonnista ja tavaroiden tai palvelujen hankinnoista

Verokoodeksin täytäntöönpanosta annettu hallituksen asetus nro 44/2004 (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal), jonka 49 kohdan 15 kappaleessa säädetään, että palautushakemus koskee ”viiteajanjaksolla laskutettuja tavara- tai palveluhankintoja, jotka on maksettu palautushakemuksen päivämäärään mennessä. Laskut, joita ei ole maksettu palautushakemuksen päivämäärään mennessä, sisältyvät niiden ajanjaksojen palautushakemuksiin, joiden kuluessa ne on maksettu”, ja jonka 16 kappaleen mukaan ”15 kappaleessa mainittujen toimenpiteiden lisäksi palautushakemus voi koskea niin ikään laskuja tai maahantuontiasiakirjoja, joista ei ole tehty aikaisempia palautushakemuksia ja jotka koskevat kyseisen kalenterivuoden kuluessa tehtyjä toimenpiteitä”.

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 Pompas Salmson SAS -yhtiö, jonka kotipaikka on Ranskassa, ja ZES Zollner Electronic SRL -yhtiö, joka on sijoittautunut Romaniaan ja rekisteröitynyt siellä arvonlisäverovelvolliseksi, tekivät keskenään sopimuksen sellaisten Romaniasta Romaniaan luovutettujen tuotantolaitteiden hankinnasta, jotka annettiin laitteiden lainaamista koskevalla sopimuksella luovuttajan käyttöön, jotta niitä käytettäisiin sittemmin Pompas Salmsonille luovutettujen tavaroiden tuotantoprosessissa.

- 2 Tuotteet, jotka Zollner Electronic valmisti kyseisiä laitteita käyttäen, luovutettiin Romaniasta Ranskaan Pompas Salmsonin toimipaikkaan, missä viimeksi mainittu yhtiö käytti niitä omaan veronalaiseen toimintaansa.
- 3 Luovuttaja, Zollner Electronic, toimitti laskut Pompas Salmsonin tekemistä tuotantolaitteiden hankinnoista vuonna 2012.
- 4 Pompas Salmson, joka ei ole sijoittautunut Romaniaan eikä rekisteröitynyt siellä arvonlisäverovelvolliseksi, haki Romaniassa maksetun arvonlisäveron palautusta direktiivin 2008/9/EY ja verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 147² §:n 1 momentin a kohdan, luettuna yhdessä hallituksen asetuksen nro 44/2004 49 kohdan kanssa, mukaisesti.
- 5 Romanian veroviranomaiset hylkäsivät 14.1.2014 päivätyllä päätöksellään palautushakemuksen, joka koski 1.1.2012 ja 31.12.2012 välistä ajanjaksoa ja jonka määrä oli 449 538,38 Romanian leuta. Hylkäämisen syyt liittyivät hakemuksen liitteenä oleviin asiakirjoihin ja siihen, etteivät liitteenä olleet laskut olleet vaatimusten mukaisia.
- 6 Saatuaan tiedon päätöksestä luovuttaja, Zollner Electronic, mitätöi alkuperäiset (vuoden 2012) laskut. Se toimitti uudet laskut hankinnoista vasta vuonna 2015.
- 7 Vuonna 2014 Pompas Salmson SAS sulautui Wilo France SAS -yhtiöön ja siitä tuli tässä asiassa valittajana oleva yhtiö, jolle kaikki Pompas Salmsonin oikeudet ja velvollisuudet siirtyivät.
- 8 Marraskuussa 2015 valittaja jätti hakemuksen, jolla se vaati Romaniassa maksetun arvonlisäveron palautusta Zollner Electronicin 1.8.2015 ja 31.10.2015 välisenä aikana toimitettujen uusien laskujen perusteella.
- 9 Veroviranomaiset hylkäsivät arvonlisäveron palautushakemuksen perusteettomana todeten, ettei valittaja ollut noudattanut hallituksen asetuksen nro 44/2004 49 kohdan 16 kappaleen säännöksiä ja että valittaja oli jo hakenut palautusta liiketointen luettelon 1–6 kohdassa tarkoitetuista laskuista.
- 10 Valittaja teki 13.6.2016 palautusta koskevasta päätöksestä oikaisuvaatimuksen, jonka DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Bukarestin alueellinen julkisesta taloudesta vastaava virasto, ulkomailla asuvien verovelvollisten verohallinto, Romania) hylkäsi perusteettomana sen vuoksi, että sen mukaan arvonlisäverosta, jonka palautusta haettiin, oli jo aiemmin tehty palautushakemus ja että toimenpiteet, joista arvonlisäveron palautusta vaaditaan, koskevat vuotta 2012 eivätkä vuotta 2015.
- 11 Valittaja teki näistä veroviranomaisten päätöksistä hallintovalituksen Tribunalul Bucureștiin.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 12 Valittaja katsoo, että vähennysoikeuden aineellisten edellytysten täytyminen edellyttää, että tarkastellaan kyseisen oikeuden syntymishetkeä ja kyseisen oikeuden ulottuvuutta. Vähennysoikeus syntyy verosaatavan syntymishetkellä tai valittajan tapauksessa tarkemmin sanottuna hankittujen tavaroiden luovutushetkellä.
- 13 Muodollinen edellytys tämän oikeuden käyttämiselle on kuitenkin se, että valittajalla on hallussaan laissa säädetty ehdot täyttävä lasku.
- 14 Vähennysoikeuden käyttämisen määräaika ei myöskään voida määrittää yksinomaan sen mukaan, milloin hankittujen tavaroiden luovutus tapahtuu, koska luovutus merkitsee ainoastaan kyseiseen oikeuteen vetoamisen aineellisen edellytyksen täyttymistä mutta ei sen muodollisen edellytyksen täyttymistä eli pätevän laskun hallussapitoa.
- 15 Valittaja toteaa, että asiaan sovellettavissa säännöksissä on huomioitu tavanomainen tilanne, jossa tavaroiden luovutus ja pätevän laskun toimittaminen tapahtuvat yhtä aikaa. Kun otetaan huomioon kyseisten ajankohtien samanaikaisuus, on näin ollen luontevaa, että alv-saatava ja mahdollisuus käyttää palautusoikeutta syntyvät samaan aikaan.
- 16 Menettelylliseltä kannalta palautushakemus on direktiivin 2008/9 mukaan mahdollista tehdä, kun lasku on toimitettu: nyt tarkasteltavassa tapauksessa tämä tapahtui vuonna 2015. Alv-saatavan syntyminen on aineellisesti merkityksellinen viitekohta, koska (pelkästään palautuksen hakemista koskevan oikeuden käyttämisen näkökulmasta) verosaatavan on täytynyt syntyä ennen laskun toimittamista tai laskun toimittamishetkellä.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että sen tarkasteltavana olevassa asiassa keskeinen kysymys on mahdollisuus saada palautusta vuonna 2012 tehdyistä hankinnoista, joita koskevat pätevät, veron sisältävät ostolaskut toimitettiin vasta vuonna 2015.
- 18 Se kuvaa tarkasteltavanaan olevaa tosiseikastoa direktiivien 2006/112 ja 2008/9 kannalta epätyypilliseksi, koska tilanne on seuraava: **i)** luovuttaja toimitti valittajan tekemistä hankinnoista laskut, jotka sittemmin mitätöitiin, **ii)** samoista hankinnoista toimitettiin pätevät laskut vasta vuonna 2015, **iii)** valittaja käytti oikeuttaan arvonnlisäveron palautukseen vuoden 2015 palautushakemuksella, joka käsitti vuonna 2015 toimitetut laskut, ja **iv)** valittaja ei ollut mainittuun ajankohtaan mennessä saanut arvonnlisäveron palautusta.
- 19 Koska direktiivissä 2006/112 ei nimenomaisesti säädetä vähennysoikeuden käytön määräajasta, esiin nousee näin kysymys siitä, onko kyseisen määräajan

- alkamispäivä määritettävä yksinomaan sen perusteella, milloin tavarat on luovutettu, ottamatta huomioon mahdollisia muita merkityksellisiä seikkoja.
- 20 Vaikka direktiivin 2006/112 167 artiklassa säädetään, että vähennysoikeus syntyy, kun verosaatava syntyy, saman direktiivin 178 artiklassa säädetään, että kyseisen oikeuden käyttö on mahdollista vasta sitten, kun verovelvollisella on hallussaan lasku, johon tavaroiden luovutus on merkitty.
 - 21 Näin ollen pätevän laskun hallussapito on vähennys-/palautusoikeuden käytön kannalta olennaista ja tällaisen laskun toimittaminen on joka tapauksessa luovuttajan harkinnassa: se ei missään vaiheessa ole asia, johon vähennysoikeuden haltija (eli luovutuksen vastaanottaja) voi vaikuttaa.
 - 22 Mikäli unionin tuomioistuin katsoisi, että direktiivin 2008/9 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen perusteella palautushakemukset voivat kohdistua tavaroiden tai palveluiden ostoihin, jotka on laskutettu palautusajanjakson aikana, riippumatta siitä, onko vastaava arvonlisäverosaatava syntynyt kyseisen ajanjakson aikana vai aikaisemmin, veroviranomaisten kanta voitaisiin näin ollen riitauttaa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää tältä osin merkityksellisinä myös ratkaisuehdotusta Volkswagen (C-533/16) ja ratkaisuehdotusta Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17).
 - 23 Kysymyksistä 1 ja 2 ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että veroviranomaiset eivät tehneet eroa laskun toimittamisajankohdan (menettelyllinen näkökulma) ja alv-saatavan syntymisajankohdan (aineellinen seikka) välille. Unionin lainsäätävä puolestaan haluaisi, että nämä kaksi ajankohtaa tuottaisivat toisistaan erilliset verotukselliset vaikutukset.
 - 24 Kysymyksistä 3 ja 4 ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että veroviranomaiset ovat katsoet, että laskut, jotka toimitettiin vuonna 2015 vuonna 2012 tehdyistä hankinnoista, eivät voi olla vuotta 2015 koskevan palautushakemuksen kohteena, koska aiemmin oli ollut laskuja, jotka luovuttaja oli mitätöinyt. On kuitenkin niin, että koska vuoden 2012 laskujen mitätöinnin toteutti yksipuolisesti luovuttaja mutta mitätöinti merkitsee kansallisen lainsäädännön mukaan toimitettujen laskujen oikeusvaikutusten lakkaamista, vuonna 2015 toimitetut laskut ovat ainoat asiakirjat, joilla hankintojen toteuttaminen voidaan näyttää toteen ja joilla palautushakemus voidaan perustella.
 - 25 Kansallinen tuomioistuin viittaa tässä yhteydessä direktiivin 2006/112 169 ja 178 artiklaan sekä direktiivin 2008/9 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäiseen virkkeeseen. Viimeksi mainitussa säännöksessähän todetaan, että menettelyn näkökulmasta palautushakemus perustuu yksinomaan palautusajanjakson aikana toimitettuihin laskuihin ja että ainoa ehto on, että alv-saatava syntyi ennen laskutusta tai laskutushetkellä; laskutusta sen sijaan ei ole rajoitettu tiettyyn ajankohtaan.
 - 26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nostaa esiin myös mahdollista syrjintää koskevan ongelman siltä osin kuin yrityksillä, joiden kotipaikka on kyseisessä

jäsenvaltiossa, on kansallisen lainsäädännön mukaan käytettävissään viiden vuoden vanhentumisaika arvonlisäveron palautuksen hakemiseksi, kun taas niillä, joiden kotipaikka ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa, on direktiivin 2008/9 perusteella käytettävissään vain yhden vuoden määräaika kyseisen oikeuden käyttämiseksi.

TYÖASIAKIRJA