

Asia C-895/19

Ennakkoratkaisupyynnöstä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukaisesti laadittu tiivistelmä

Jättämispäivä:

4.12.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Gliwicessä sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

4.11.2019

Valittaja:

A.

Vastapuoli:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (verohallinnon pääjohtaja, Puola)

Pääasia

Tavaroiden yhteisöhankeeseen sisältyvän veron vähennysoikeuden määrittäminen niiden arvonlisäverolain uudistettujen säännösten perusteella, joissa säädetään kolmen kuukauden preklusiivisesta määräajasta veroilmoituksen jättämiselle.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Unionin oikeuden tulkinta, SET 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymys

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1 muutoksineen) 167 artiklaa, luettuna yhdessä 178 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sellaisille kansallisille säännöksille, joissa säädetään, että ostoihin sisältyvän veron

vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksenä samana verokautena, jona on tilitettävä sellaisista liiketoimista, jotka ovat tavaroiden yhteisöhankintoja, maksettava vero, on tällaisista liiketoimista maksettavan veron ilmoittaminen asianmukaisessa veroilmoituksessa, joka on jätetty tietyssä preklusiivisessa määräajassa (Puolassa kolme kuukautta) sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt?

Viitatus unionin oikeuden säännökset

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla direktiivillä 2010/45/UE (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi): 1 artiklan 2 kohta, 63 artikla, 167 artikla, 168 artikla, 178–182 artikla ja 273 artikla

Viitatus kansalliset oikeussäännöt

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2018, järjestysnumero 2174 muutoksineen; jäljempänä arvonlisäverolaki):

86 artiklan 1, 10, 13 ja 13a momentti, sekä ennen sen muuttamista 1.1.2017 että sen jälkeen:

1. Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verollisiin liiketoimiin, – – verovelvollisilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero verosta, jonka he ovat velvollisia maksamaan.

10. Oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero maksettavaksi kuuluvasta verosta syntyy veroilmoituksessa sen ajanjakson osalta, jona verovelvollisen ostamia tai tuomia tavaroita ja palveluja koskeva verovelvollisuus on syntynyt.

13. Jos verovelvollinen ei ole vähentänyt ostoihin sisältyvää veroa verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan edellä 10 momentissa, 10d momentissa, 10e momentissa ja 11 momentissa tarkoitettuina määräaikoina, hän voi pienentää maksettavan veron määrää oikaisemalla veroilmoituksen ajanjaksolta, jolloin oikeus pienentää maksettavaa veroa syntyi, viimeistään kuitenkin viiden vuoden kuluessa sen vuoden alusta, jolloin oikeus pienentää maksettavaa veroa syntyi, tämän rajoittamatta 13a momentin soveltamista.

13a. Jos verovelvollinen ei niiden tavaroiden yhteisöhankinnasta, tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta, joiden osalta verovelvollinen 17 §:n mukaan on tavaroiden tai palvelujen ostaja, ole vähentänyt ostoihin sisältyvää veroa maksettavakseen tulevasta verosta edellä 10 momentissa ja 11 momentissa tarkoitettuina määräaikoina, hän voi pienentää maksettavan veron määrää oikaisemalla veroilmoituksen ajanjaksolta, jolloin oikeus pienentää maksettavaa

veroa syntyi, viimeistään kuitenkin viiden vuoden kuluessa sen vuoden lopusta, jolloin oikeus pienentää maksettavaa veroa syntyi.

86 §:n 10b momentti sellaisena, kuin se oli voimassa 31.12.2016 saakka:

10b. Oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero maksettavaksi kuuluvasta verosta alla mainituissa kohdissa tarkoitetuissa tapauksissa:

--

2) 2 momentin 4 kohdan c alakohta – oikeus syntyy 10 momentin mukaisesti edellyttäen, että verovelvollinen:

--

b) mainitsee tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettavan veron määrän veroilmoituksessa, jossa hän on velvollinen tilittämään kyseisen veron;

3) 2 momentin 4 kohdan a, b ja d alakohta – oikeus syntyy 10 momentin mukaisesti edellyttäen, että verovelvollinen mainitsee näistä liiketoimista maksettavan veron määrän veroilmoituksessa, jossa hän on velvollinen tilittämään kyseisen veron.

Kyseisiä 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohdan ja 3 kohdan säännöksiä muutettiin 1.1.2017 alkaen ja tähän säännökseen lisättiin 10i momentti:

10b. Oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero maksettavaksi kuuluvasta verosta alla mainituissa kohdissa tarkoitetuissa tapauksissa:

--

2) 2 momentin 4 kohdan c alakohta – oikeus syntyy 10 momentin mukaisesti edellyttäen, että verovelvollinen:

--

b) mainitsee tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettavan veron määrän veroilmoituksessa, jossa hän on velvollinen tilittämään kyseisen veron, kuitenkin viimeistään kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt;

3) 2 kohdan a, b ja d alakohta – oikeus syntyy 10 momentin mukaisesti edellyttäen, että verovelvollinen mainitsee näistä liiketoimista maksettavan veron määrän veroilmoituksessa, jossa hän on velvollinen tilittämään kyseisen veron, kuitenkin viimeistään kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita tai palveluja koskeva verovelvollisuus on syntynyt.

10i. Jos verovelvollinen mainitsee maksettavan veron määrän veroilmoituksessa, jossa hän on velvollinen tilittämään kyseisen veron, myöhemmin kuin 10b

momentin 2 kohdan b alakohdassa ja 3 kohdassa säädetyssä määräajassa, verovelvollinen voi vastaavasti suurentaa ostoihin sisältyvän veron määrää sitä verokautta koskevassa veroilmoituksessa, jonka osalta veroilmoituksen jättämisen määräaika ei ole vielä päättynyt.

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä sekä asianosaisten perustelut

- 1 Yhtiö A. (jäljempänä A.) totesi verolain tulkintaa yksittäistapauksessa koskevassa hakemuksessa, että se tekee harjoitetun liiketoiminnan yhteydessä ostoja mukaan lukien tavaroiden yhteisöhankintaa Puolassa. Hankittuja tavaroita käytetään sen jälkeen arvonlisäverollisiin liiketoimiin Puolassa. Liiketoiminnan yhteydessä on ollut ja saattaa tulevaisuudessa olla tapauksia, joissa A. ei ole ilmoittanut/ei ilmoita tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettavan veron määrää asianmukaisessa veroilmoituksessa (tai ilmoituksen oikaisussa), joka on jätetty kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita tai palveluja koskeva verovelvollisuus on syntynyt (on tehnyt sen tai tekee tämän määräajan päätyttyä oikaisemalla veroilmoituksen). Se, ettei maksettavaksi kuuluvaa veroa ilmoiteta edellä mainitussa määräajassa, voi johtua muun muassa siitä, että lasku saadaan myöhässä, A. on luokitellut liiketoimen virheellisesti tai rekistereitä ja arvonlisäveroilmoitukset laativa henkilö on tehnyt virheen. A. totesi, että sillä on täysi oikeus vähentää arvonlisävero, eikä myöhempi (kuin kolme kuukautta) maksettavan veron määrän ilmoittaminen oikaisemalla asianomainen ilmoitus liity oikeuden väärinkäyttöön tai pyrkimykseen pienentää veroa.
- 2 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella A. esitti kysymyksen, voiko se 1.1.2017 alkaen sovellettavien oikeussääntöjen mukaan sen johdosta, että se on jättänyt arvonlisäveroilmoituksen oikaisun ajanjaksolta, jolloin verovelvollisuus on syntynyt, hakemuksessa esitetyssä tilanteessa ja vastaisuudessa vähentää tavaroiden yhteisöhankintaan sisältyvän veron samana verokautena, jona maksettavaksi kuuluva vero on ilmoitettu, vaikka oikaisu olisi tehty tai tehdään myöhemmin kuin kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita tai palveluja koskeva verovelvollisuus on syntynyt.
- 3 A:n mielestä vastauksen tähän kysymykseen pitäisi olla myöntävä. Sen mukaan arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2017 alkaen, säädetyä vaatimusta ei tunneta arvonlisäverodirektiivissä, eikä sitä näin ollen saa soveltaa, ja lisäksi se loukkaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta.
- 4 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (verohallinnon pääjohtaja; jäljempänä veroviranomainen) ei hyväksynyt edellä esitettyä näkemystä. Hänen mielestään voimaan saatetut säännökset eivät ole ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa eivätkä etenkin kyseisten periaatteiden kanssa, koska ne eivät rajoita verovelvollisen oikeutta pienentää maksettavaa veroa arvonlisäveron rakenteesta johtuvalla tavalla. Hän totesi myös, että arvonlisäverodirektiivin 178 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus ottaa käyttöön tiettyjä arvonlisäveron

vähennysoikeutta koskevia muodollisuuksia, ja hänen mielestään tällainen muodollisuus on arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohtaan sisältyvä kolmen kuukauden määräaika.

- 5 A. nosti Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachissa (Gliwicessä sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola; jäljempänä ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin) kanteen, jossa se vaati riidanalaisen yksittäistapausta koskevan tulkintaratkaisun kumoamista ja väitti, että muun muassa arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohta on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja 178 artiklan kanssa ja että on sivuutettu tämän direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa ilmaistu verotuksen neutraalisuuden periaate sekä jätetty huomiotta SEUT 5 artiklan 4 kohdassa vahvistettu suhteellisuusperiaate.
- 6 Veroviranomainen vaati kanteen hylkäämistä ja pitäytyi riidanalaisessa yksittäistapausta koskevassa tulkintaratkaisussa ilmaisehmassaan näkemyksessä. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin päätti lykätä käsittelyä ja esittää ennakkoratkaisukysymyksen unionin tuomioistuimelle.

Ennakkoratkaisupyynnön perusteet

- 7 Puolassa arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentissa (jolla verotuksen neutraalisuuden periaate on saatettu osaksi Puolan oikeutta) ilmaistun periaatteen mukaan siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verollisiin liiketoimiin, verovelvollisilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero verosta, jonka he ovat velvollisia maksamaan. Oikeus syntyy lähtökohtaisesti veroilmoituksessa sen ajanjakson osalta, jona verovelvollisen ostamia tai tuomia tavaroita ja palveluja koskeva verovelvollisuus on syntynyt (arvonlisäverolain 86 §:n 10 momentti). 31.12.2016 saakka sovellettujen oikeussääntöjen mukaan tavaroiden yhteisöhankinnan yhteydessä tämä oikeus syntyi 10 momentin mukaisesti edellyttäen muun muassa, että verovelvollinen mainitsee tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettavan veron määrän veroilmoituksessa, jossa hän on velvollinen tilittämään kyseisen veron (arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohta). Lainsäätäjä otti käyttöön kuitenkin uuden preklusiivisen määräajan, mikä tarkoittaa, että nykyisin tämän säännöksen soveltamisen edellytyksenä on ilmoituksen tekeminen kolmen kuukauden määräajassa (arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohta, sellaisena kuin sitä sovelletaan 1.1.2017 alkaen). Jos määräaika ylitetään, on verovelvollisen oikaistava aiemmin jätetty ilmoitus (arvonlisäverolain 86 §:n 10g momentti) ja samalla hän voi tilittää tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettavan veron ainoastaan ajantasaisesti (arvonlisäverolain 86 §:n 10i momentti). Uudistuksen perusteluista ilmenee, että sitä perustellaan väärinkäytöksillä, joita esiintyy eräiden toimijoiden ilmoituksissa tavaroiden yhteisöhankinnasta ja muista liiketoimista, joissa maksettavaksi kuuluva vero on lähtökohtaisesti ostoihin sisältyvän veron suuruinen.
- 8 Unionin tuomioistuin on kuitenkin todennut 2.5.2019 annetun standstill-lauseketta koskevan tuomion Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349) mukaan, että

arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetty vähennysoikeus kuuluu kiinteästi arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä voida lähtökohtaisesti rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä, ja vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. Tästä seuraa, että jos verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa hankkiessaan tavaran tai palvelun, käyttää tavaraa tai palvelua verollisiin liiketoimiinsa, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu mainitusta tavarasta tai palvelusta. Unionin tuomioistuin totesi, että oikeuskäytännöstä käy lisäksi ilmi, että poikkeukset arvonlisäveron vähentämisoikeudesta sallitaan ainoastaan tätä veroa koskevissa direktiiveissä nimenomaisesti säädettyissä tapauksissa. Kuten unionin tuomioistuin on kuitenkin jo todennut, on otettava huomioon arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia koskevien kansallisten säännösten tehokas soveltaminen sekä tästä verovelvollisille aiheutuvat seuraukset (25–28 ja 37 kohta).

- 9 Tämän tuomion perusteella ennakkoratkaisua pyytävälle tuomioistuimelle on epäselvää, voidaanko nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisia säännöksiä ottaa käyttöön uutena ratkaisuna, joka ei periaatteessa ole aiemmin tunnettu kansallisessa oikeudessa. Se on merkityksellistä varsinkin siksi, että ottaessaan säännökset käyttöön Puolan lainsäätäjä esitti näkemyksensä ehdotettujen ratkaisujen yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa. Uudistuksen perusteluista ilmenee kuitenkin, että ei ole pyydetty lausuntoa, toteutettu kuulemisia eikä oltu yhteistoiminnassa unionin elinten ja toimielinten kanssa.
- 10 Unionin tuomioistuin on sitä vastoin lausunut useaan otteeseen jäsenvaltioiden mahdollisuudesta ottaa käyttöön preklusiivisia määräaikoja muodollisena edellytyksenä myös vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin vetosi 28.7.2016 annettuun tuomioon *Astone v. Procura della Repubblica*, (C-332/15, EU:C:2016:614, 34 kohta ja tuomiolauselman 1 kohta); 8.5.2008 annettuun tuomioon *Ecotrade SpA v. Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3* (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, tuomiolauselman 1 kohta); 12.1.2006 annettuun tuomioon *Agrarproduktion Staebelow v. Landrat des Landkreises Bad Doberan* (C-504/04, EU:C:2006:30, 35 kohta); 18.3.1987 annettuun tuomioon *Société pour l'exportation des sucres v. Office belge de l'économie et de l'agriculture (OBEA)* (56/86, EU:C:1987:146); 30.6.1987 annettuun tuomioon *Roquette Frères v. Office national interprofessionnel des céréales (ONIC)* (47/86, EU:C:1987:316); 26.6.1990 annettuun tuomioon *Zardi v. Consorzio agrario provinciale di Ferrara* (C-8/89, EU:C:1990:260); 9.7.2015 annettuun tuomioon *Salomie ja Oltean v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj* (C-183/14, EU:C:2015:454);

15.9.2016 annettuun tuomioon Senatex v. Finanzamt Hannover-Nord (C-518/14, EU:C:2016:691).

- 11 Tämän oikeuskäytännön perusteella ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin päätelee, että arvonlisäverodirektiivin säännökset eivät estä jäsenvaltioiden mahdollisuutta ottaa käyttöön preklusiivisia määräaikoja kansallisissa oikeusjärjestyksissä, mutta nämä määräajat eivät saa loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta, ja niiden on oltava oikeasuhteisia. Tämän arviointi kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jonka on tutkittava, onko säännöksellä otettu käyttöön suhteettomia muodollisuuksia tavoiteltuihin päämääriin nähden, mukaan lukien onko niillä aiheutettu taloudellista rasitetta verovelvollisille. Nyt käsiteltävässä asiassa kansallisen tuomioistuimen rooli on siten tutkia, täyttääkö käyttöön otettu preklusiivinen määräaika objektiivisesti suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden asettamat vaatimukset. Jos se ei täytä niitä, verovelvollinen voi vedota kyseiseen ristiriitaan ja näin ollen hänellä olisi oikeus käyttää vähennysoikeutta taannehtivasti.
- 12 Nyt käsiteltävässä asiassa A. toteaa, että on kahdentyyppisiä syitä jättää noudattamatta preklusiivista määräaika: verovelvollisesta riippumattomia syitä, joista seuraa laskun saaminen myöhässä, sekä verovelvollisesta riippuvia eli hänen virheistään johtuvia syitä.
- 13 Kun tarkastellaan edellä esitettyä suhteellisuusperiaatteen asiayhteydessä, on ensinnäkin pantava merkille verovelvollisen tilanteiden ero riippuen siitä, onko kyse maksettavasta verosta vaiko ostoihin sisältyvästä verosta. Arvonlisäverolain 86 § sisältää nimittäin ensimmäistä veroa koskevan ajallisen rajoituksen (preklusiivinen määräaika) ainoastaan vanhentumissäännön eli viiden vuoden ajanjakson osalta. Maksettava vero voidaan siis oikaista kyseisen ajanjakson päättymiseen saakka (arvonlisäverolain 13 § ja 13a §). Ostoihin sisältyvän veron osalta lainsäätäjä otti käyttöön kaksi määräaika. Ensinnäkin sen tilitysmahdollisuutta koskevan kolmen kuukauden määräajan, siis joko taannehtivasti tai ajantasaisesti (arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohta ja 86 §:n 10i momentti), toiseksi viiden vuoden määräajan (arvonlisäverolain 86 §:n 13 momentti ja 13a momentti). Näistä epäilyksiä herättää ensiksi mainittu.
- 14 Yhtäältä nimittäin ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan kolmen kuukauden arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohtaan sisältyvä preklusiivinen määräaika vaikuttaa riittävän siihen, että verovelvollinen saa laskun. Epäilemättä tämä määräaika on myös kurinpidollinen, sillä sen käyttöönottamisen tavoitteena on verovelvollisten suurempi oma-aloitteisuus saada laskut, joista tavaroiden yhteisöhankinta ilmenee. Keskeistä on se, että tällä säännöksellä oli tarkoitus estää tilanteita, joissa ostoihin sisältyvä vero oli maksettavan veron suuruinen ja tällaista tilitystä käytettiin määräajan jälkeen veron myöhemmän oikaisun vuoksi, joka johtuu siitä, että lasku otetaan huomioon myöhemmin kuin kyseisessä määräajassa. Tällainen toiminta palveli nimittäin verotuksen ”optimointia” ja valjastettiin oikeuden väärinkäyttöön. Uudistuksen

perusteluista ilmenee tältä osin, että kyseinen preklusiivinen määräaika antaa veroviranomaisille mahdollisuuden tehostaa arvonlisäveron tilitysten valvontaa. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin huomauttaa, että sen tiedossa ei ole tilastotietoja siitä, miten suurta prosenttiosuutta asioista, joissa vähennysoikeutta käytetään taannehtivasti viiden vuoden, ei kolmen kuukauden määräajassa, on hyödynnetty veropetoksissa tai myös oikeuden väärinkäytössä. Toisaalta kuitenkin on todettava, että verovelvollisella ei toisinaan ole vaikutusta kyseisen määräajan noudattamiseen, kuten A. toteaa nyt käsiteltävässä asiassa. Tämä saattaa nimittäin johtua siitä, että sopimuspuoli laatii ja lähettää laskun myöhässä, tai myös postitoiminnan harjoittajien laiminlyönneistä. Myöskään se, että verovelvollinen saa laskun tässä määräajassa, ei aina tarkoita, että lasku täyttäisi vähennyksen edellytykset, esimerkiksi jos se on laadittu virheellisesti. Arvonlisäverodirektiivin perusteella laskun on täytettävä sekä objektiiviset että subjektiiviset edellytykset. Samalla, kuten unionin tuomioistuin totesi, korjatun laskun saaminen myöhässä ei voi aina muodollisten edellytysten osalta johtaa siihen, että verovelvolliselta evätään oikeus käyttää vähennysoikeutta. Uusista säännöksistä käy sen sijaan ilmi, että riippumatta siitä, mikä oli myöhästymisen syy, verovelvollinen voi kolmen kuukauden määräajan päätyttyä tilittää ostoihin sisältyvän veron ainoastaan ajantasaisesti. Tästä tilanteesta seuraa tarve kantaa taloudellinen rasitus maksettavasta verosta ja koron maksusta ensimmäisestä sen määräajan päättymistä, jonka aikana vero tuli kannettavaksi, seuraavasta päivästä lukien veron tosiasialliseen maksupäivään saakka tai ensimmäisestä sen määräajan päättymistä, jonka aikana verovelvollinen on saanut arvonlisäveron ylijäämän palautuksen, seuraavasta päivästä maksupäivään saakka, tai tarve oikaista siirrettävä määrä oikaisun ja kuluvaan kautta koskevan veroilmoituksen väliseltä ajanjaksolta.

- 15 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mielestä arvioitaessa arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohtaa, 86 §:n 11g momenttia ja 11i momenttia unionin oikeuskäytännön valossa olisi pidettävä mielessä ”verovelvollisen asiaankuuluvaa huolellisuutta” koskeva periaate. Unionin tuomioistuin katsoi nimittäin, että on arvonlisäverodirektiivin kanssa yhteensopivaa ottaa käyttöön preklusiivinen määräaika, joka koskee huolimattomasti toiminutta verovelvollista, siis sellaista, jonka oman huolimattomuuden seurauksena tilityksen määräaika ylittyy esimerkiksi siksi, että liiketoimi on luokiteltu virheellisesti.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on taipuvainen katsomaan, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa, luettuna yhdessä 178 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sellaisille kansallisille säännöksille, joissa säädetään, että vilpittömässä mielessä toimivan verovelvollisen osalta ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksenä samana verokautena, jona on tilitettävä sellaisista liiketoimista, jotka ovat tavaroiden yhteisöhankintoja, maksettava vero, on tällaisista liiketoimista maksettavan veron ilmoittaminen asianmukaisessa veroilmoituksessa, joka on jätetty tietyssä preklusiivisessa määräajassa (Puolassa kolme kuukautta) sen kuukauden

päätymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt, kun taas muilta osin ne eivät estä tällaisen määräajan käyttöönottoa.

TYÖASIAKIRJA