

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

8 päivänä joulukuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 203 artikla – Arvonlisäveroilmoituksen oikaiseminen – Palvelujen vastaanottajat, joilla ei ole oikeutta vähennykseen – Verotulojen menettämisen vaaraa ei ole

Asiassa C-378/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzgericht (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 21.6.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.6.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

P GmbH

vastaaan

Finanzamt Österreich,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit F. Biltgen (esittelevä tuomari), joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä, N. Wahl ja J. Passer,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Itävallan hallitus, asiamiehenään A. Posch,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja R. Pethke,

kuultuaan julkisasiamiehen 8.9.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 27.6.2016 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2016/1065 (EUVL 2016, L 177, s. 9; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 203 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat P GmbH ja Finanzamt Österreich (Itävallan verohallinto, jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse siitä, että verohallinto hylkäsi P:n vaatimuksen arvonnalisäveroilmoituksen oikaisemisesta sillä perusteella, että P oli maininnut laskuissaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonnalisäveron määrän.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonnalisäverodirektiivin 193 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Arvonnalisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

4 Kyseisen direktiivin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

5 Mainitun direktiivin 220 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai verovelvollisen nimissä ja puolesta kolmas taho laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista;

— —”

Itävallan oikeus

6 Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994; BGBl. 663/1994), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä UStG 1994), 11 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos elinkeinonharjoittaja suorittaa 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja liiketoimia, sillä on oikeus antaa lasku. Jos elinkeinonharjoittaja suorittaa liiketoimia toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän yritystä varten taikka oikeushenkilölle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, sillä on velvollisuus antaa lasku. Jos elinkeinonharjoittaja suorittaa kiinteään omaisuuteen liittyvän verollisen tavara- tai palvelu-urakan vastaanottajalle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, sillä on velvollisuus antaa lasku. Elinkeinonharjoittajan on täytettävä velvollisuutensa antaa lasku kuuden kuukauden kuluessa liiketoimen suorittamisesta.”

7 UStG 1994:n 11 §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”Laskujen, joiden kokonaissumma ei ylitä 400 euroa, osalta antamispäivän lisäksi riittävät seuraavat tiedot:

1. Tavarat luovuttavan tai palvelun suorittavan elinkeinonharjoittajan nimi ja osoite;
2. luovutettujen tavaroiden määrä ja tavanomainen kauppanimi tai palvelun laji ja laajuus;
3. tavaroiden luovutuksen tai palvelun suorituksen päivämäärä tai ajanjakso, jolle suoritus sijoittautuu;

4. tavaroiden luovutuksesta ja palvelun suorituksesta maksettava vastike ja veron määrä yhtenä summana ja

5. verokanta.”

8 UStG 1994:n 11 §:n 12 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos elinkeinonharjoittaja on tavaroiden luovutusta tai palvelun suoritusta koskevassa laskussa eritellyt veron määrän, jota se ei ole tämän liittovaltion lain mukaan velvollinen maksamaan liiketoimesta, se on velvollinen maksamaan tämän määrän laskun perusteella, jos elinkeinonharjoittaja ei oikaise laskua vastaavalla tavalla tavaroiden luovutuksensaajaan tai palvelujen vastaanottajaan nähden. Oikaisemistapauksessa sovelletaan soveltuvin osin 16 §:n 1 momenttia.”

9 UStG 1994:n 16 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos 1 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun verollisen liiketoimen veron perustetta muutetaan,

1. kyseisen liiketoimen toteuttaneen elinkeinonharjoittajan on oikaistava tällä perusteella maksettavan veron määrää vastaavalla tavalla, ja

2. vastaanottajana olevan elinkeinonharjoittajan on oikaistava tällä perusteella tehtävää vähennystä vastaavalla tavalla. Oikaisut tehdään siltä verokaudelta, jonka aikana vastasuoritus on muuttunut.”

10 Veroja ja maksuja koskevan liittovaltion lain (Bundesabgabenordnung), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 239a §:ssä säädetään seuraavaa:

”Sikäli kuin veron, josta sitä koskevan säännöksen tarkoituksen mukaisesti vastaa taloudellisesti joku muu kuin verovelvollinen, suoritti joku muu kuin verovelvollinen,

1. verotilille hyvittäminen,

2. saatavien palauttaminen, siirtäminen tai kuittaaminen ja

3. kyseisten saatavien käyttö verovelvoitteiden täyttämiseen

on jätettävä tekemättä, jos tämä johtaisi siihen, että verovelvollinen saa perusteetonta etua.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Pääasian valittaja, joka harjoittaa sisäleikkipuistotoimintaa, sovelsi verovuonna 2019 palveluihinsa 20 prosentin arvonlisäverokantaa. Se antoi asiakkailleen yhteensä 22 557 kassatositetta, jotka ovat UStG 1994:n 11 §:n 6 momentissa tarkoitettuja pienistä rahamääristä annettavia laskuja ja joissa mainitaan kyseinen verokanta.

12 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasian valittajan asiakkaat olivat yksinomaan loppukuluttajia, joilla ei ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

13 Saatuaan tietää, että sen palveluihin sovellettava lakisääteinen arvonlisäverokanta ei ollut 20 prosenttia vaan 13 prosenttia, pääasian valittaja oikaisi arvonlisäveroilmoituksensa, jotta verohallinto voisi hyvittää sille liikaa maksetun arvonlisäveron.

14 Verohallinto epäsi oikaisun perusteluinaan yhtäältä se, että pääasian valittajan on kansallisen oikeuden mukaan maksettava korkeampi arvonlisävero sen vuoksi, ettei sen laskuja ollut oikaistu, ja toisaalta se, että koska pääasian valittajan asiakkaat olivat kantaneet korkeammasta arvonlisäverosta aiheutuvan kustannuksen, vaaditusta oikaisusta aiheutuisi valittajalle perusteetonta etua.

15 Pääasian valittaja nosti kyseisestä päätöksestä kanteen, ja asia saatettiin vireille ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa eli Bundesfinanzgerichtissä (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Itävalta), joka pohtii unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella sitä, voidaanko sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa soveltaa arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa, vaikka verotulojen menettämisen vaaraa ei ole. Jos vastaus on myöntävä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko siinä tapauksessa, että pääasian valittajan on käytännössä mahdotonta oikaista loppukuluttajille annettuja laskuja, otettava huomioon se, ettei verotulojen menettämisen vaaraa ole, jotta sen voidaan antaa oikaista arvonlisäveroilmoitustaan vaaditulla tavalla. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma lisäksi siitä, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että se, että loppukuluttajat ovat vastanneet arvonlisäverosta kokonaisuudessaan ja että siten pääasian valittaja saisi etua arvonlisäveron oikaisemisen johdosta, on esteenä sille, että tällainen oikaisu voidaan tehdä.

16 Tässä tilanteessa Bundesfinanzgericht on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko laskun antaja velvollinen maksamaan arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla arvonlisäveron, jos – kuten nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa – verotulojen menettämisen vaaraa ei ole, koska palvelujen vastaanottajat ovat loppukuluttajia, joilla ei ole oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi ja laskun antaja on siten velvollinen maksamaan arvonlisäveron arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla:

a) Voidaanko laskut jättää oikaisematta suoritusten vastaanottajiin nähden, jos yhtäältä verotulojen menettämisen vaara on poissuljettu ja toisaalta laskujen oikaiseminen on tosiasiasa mahdotonta?

b) Onko se, että loppukuluttajat ovat vastanneet veron maksamisesta vastikkeen yhteydessä ja verovelvollinen saa näin ollen etua arvonlisäveron oikaisemisen johdosta, esteenä arvonlisäveron oikaisemiselle?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

17 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollinen, joka on suorittanut palvelun ja maininnut laskussaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonlisäveron määrän, on velvollinen maksamaan kyseisen arvonlisäveron silloinkin, kun verotulojen menettämisen vaaraa ei ole, koska kyseisen palvelun vastaanottajat ovat yksinomaan loppukuluttajia, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

18 Aluksi on mainittava, että ennakkoratkaisupyyntöön mukaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset perustuvat oletukseen siitä, että nyt käsiteltävässä tapauksessa ei ole mitään verotulojen menettämisen vaaraa, koska pääasian valittajan

asiakaskunta muodostui kyseisenä verovuonna yksinomaan loppukuluttajista, joilla ei ollut oikeutta vähentää pääasian valittajan heiltä laskuttamaa arvonlisäveroa. Unionin tuomioistuin tarkastelee ensimmäistä kysymystä ainoastaan kyseisen oletuksen valossa.

19 Kysymykseen vastaamiseksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa, ja että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan laskun antajan on maksettava laskussa mainittu arvonlisävero myös silloin, kun todellinen verollinen liiketoimi puuttuu (tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 26 kohta).

20 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoituksena on poistaa verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua tässä direktiivissä säädetystä vähennysoikeudesta (tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 32 kohta ja tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit), C-48/20, EU:C:2021:215, 27 kohta).

21 Kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 26 kohdassa, arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa on siten tarkoitus soveltaa silloin, kun arvonlisävero on laskutettu virheellisesti ja kun verotulojen menettämisen vaara on olemassa sen vuoksi, että kyseessä olevan laskun vastaanottaja voi vedota oikeuteensa vähentää tällainen arvonlisävero.

22 Arvonlisäverodirektiivin 203 artikla eroaa siten kyseisen direktiivin 193 artiklasta, koska 193 artikla, luettuna yhdessä mainitun direktiivin 220 artiklan 1 kohdan kanssa, koskee tilannetta, jossa verovelvollinen on 220 artiklan 1 kohdan nojalla – jonka mukaan verovelvollisen, joka tekee toiselle verovelvolliselle verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen, on annettava tälle toiselle verovelvolliselle lasku – antanut laskun, jossa mainitaan arvonlisäveron oikea määrä. Tällaisessa tilanteessa arvonlisäveron on kyseisen 193 artiklan mukaan velvollinen maksamaan tällaisen luovutuksen tai suorituksen toiselle verovelvolliselle suoritettava verovelvollinen.

23 Tästä seuraa, kuten julkisasiamies on maininnut ratkaisuehdotuksensa 26 kohdassa, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa on tarkoitus soveltaa ainoastaan sellaiseen veronmaksuvelvollisuuteen, joka ylittää tilanteissa, joissa sovelletaan 193 artiklaa, kyseessä olevan veronmaksuvelvollisuuden, eikä se siis kata tilanteita, joissa laskussa mainittu arvonlisävero on oikein. Tilanteessa, jossa osa arvonlisäverosta on laskutettu virheellisesti, mainitun direktiivin 203 artiklaa voidaan soveltaa ainoastaan asianmukaisesti laskutetun arvonlisäveron ylittävään määrään. Viimeksi mainitussa tapauksessa on nimittäin olemassa vaara verotulojen menettämisestä, koska laskun vastaanottava verovelvollinen saattaisi käyttää oikeuttaan vähentää kyseinen arvonlisävero ilman, että toimivaltainen verohallinto kykenee määrittämään, täytyvätkö vähennysoikeuden käyttämisen edellytykset.

24 Kuten edellä 18 kohdassa muistutettiin, nyt käsiteltävässä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sulkenut pois tällaisen verotulojen menettämisen vaaran sillä perusteella, että pääasian valittajan asiakaskunta muodostui kyseisenä verovuonna yksinomaan loppukuluttajista, joilla ei ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Niinpä on todettava, ettei arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa voida soveltaa tällaisessa tilanteessa.

25 Ensimmäiseen kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollinen, joka on suorittanut palvelun ja maininnut laskussaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonlisäveron määrän, ei ole kyseisen säännöksen perusteella velvollinen maksamaan virheellisesti laskutettua osaa arvonlisäverosta, jos verotulojen menettämisen vaaraa ei ole, koska kyseisen palvelun vastaanottajat ovat yksinomaan loppukuluttajia, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

Toinen kysymys

26 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

27 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, sellaisena kuin se on muutettuna 27.6.2016 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2016/1065, 203 artiklaa

on tulkittava siten, että

verovelvollinen, joka on suorittanut palvelun ja maininnut laskussaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonlisäveron määrän, ei ole kyseisen säännöksen perusteella velvollinen maksamaan virheellisesti laskutettua osaa arvonlisäverosta, jos verotulojen menettämisen vaaraa ei ole, koska kyseisen palvelun vastaanottajat ovat yksinomaan loppukuluttajia, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.