

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

8 päivänä joulukuuta 2022(*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 42 artiklan a alakohta – 197 artiklan 1 kohdan c alakohta – 226 artiklan 11 a alakohta – 141 artikla – Vapautus arvonlisäverosta – Kolmikantakauppa – Luovutuksen lopullisen vastaanottajan nimeäminen arvonlisäveron maksuvelvolliseksi – Laskut – Maininta käännetyistä veronmaksuvelvollisuudesta – Pakollisuus – Tämän maininnan pois jättäminen laskusta – Laskun taannehtiva oikaiseminen

Asiassa C-247/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 8.4.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.4.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Luxury Trust Automobil GmbH

vastaa

Finanzamt Österreich,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: kolmannen jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe (esittelevä tuomari), joka hoitaa kahdeksannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit N. Piçarra ja N. Jääskinen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Luxury Trust Automobil GmbH, edustajinaan veroneuvoja ja tilintarkastaja M. Huber ja veroneuvoja S. Lacha,

– Itävallan hallitus, asiamiehinaan M. Augustin, A. Posch ja J. Schmoll,

– Euroopan komissio, asiamiehinaan R. Pethke ja V. Uher,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.7.2022 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 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 42 artiklan a alakohdan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 197 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 219 a artiklan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Luxury Trust Automobil GmbH ja Finanzamt Österreich (Itävallan verohallinto, jäljempänä verohallinto) ja joka koskee arvonlisäveroa, jota mainitulta yhtiöltä on vaadittu verovuodelta 2014.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

b) jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut:

i) verovelvollinen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 282–292 artiklassa säädettyä pienyritysten verovapautusta eikä 33 tai 36 artiklan säännöksiä”.

4 Kyseisen direktiivin V osaston otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”. Tämän osaston 2 luvussa olevissa mainitun direktiivin 40-42 artiklassa määritellään tavaroiden yhteisöhankintapaikka.

5 Tämän direktiivin 40 artiklan mukaan ”tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle”.

6 Arvonlisäverodirektiivin 41 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

”Rajoittamatta 40 artiklan soveltamista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa tarkoitetun yhteisöhankinnan paikan katsotaan sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt tämän hankinnan, jos hankkija ei osoita, että tästä hankinnasta on suoritettu arvonlisävero 40 artiklan mukaisesti.

Jos hankinnasta 40 artiklaa sovellettaessa suoritetaan arvonlisävero tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa sen jälkeen, kun hankinnasta on suoritettu vero ensimmäisen kohdan mukaisesti, veron perustetta on vastaavasti alennettava siinä jäsenvaltiossa, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt tämän hankinnan.”

7 Tämän direktiivin 42 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 41 artiklan ensimmäistä kohtaa ei sovelleta ja tavaroiden yhteisöhankinnasta on katsottava suoritettuna arvonlisävero 40 artiklan mukaisesti, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) hankkija osoittaa suorittaneensa tämän hankinnan sellaista myöhempää 40 artiklan mukaisesti määritetyn jäsenvaltion alueella suoritettavaa luovutusta varten, josta vastaanottaja on

määrätty veronmaksuvelvolliseksi 197 artiklan mukaisesti;

b) hankkija on täyttänyt 265 artiklassa säädettyyn yhteenvetoilmoituksen antamiseen liittyvät velvollisuutensa.”

8 Mainitun direktiivin IX osaston otsikko on ”Vapautukset”. Tämän osaston 4 luku koskee yhteisöliiketoimien vapautuksia. Tämän luvun 2 jakso koskee tavaroiden yhteisöhankintojen vapautuksia. Kyseisessä jaksossa olevassa direktiivin 141 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisen jäsenvaltion on toteutettava erityiset toimenpiteet sen varmistamiseksi, ettei sen alueella 40 artiklan nojalla suoritetuista tavaroiden yhteisöhankinnoista suoriteta arvonlisäveroa, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) tavaroiden hankinnan suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle, mutta jolle on toisessa jäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste;

b) tavaroiden hankinta suoritetaan a alakohdassa tarkoitetun verovelvollisen kyseisen jäsenvaltion alueella myöhemmin suorittamaa näiden tavaroiden luovutusta varten;

c) a alakohdassa tarkoitetun verovelvollisen näin hankkimat tavarat lähetetään tai kuljetetaan suoraan muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, jonka alueella verovelvolliselle on annettu arvonlisäverotunniste, sille henkilölle, jolle verovelvollinen suorittaa myöhemmän luovutuksen;

d) myöhemmän luovutuksen vastaanottaja on sellainen toinen verovelvollinen tai sellainen oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jolle on annettu arvonlisäverotunniste kyseisen jäsenvaltion alueella;

e) d alakohdassa tarkoitettu vastaanottaja on 197 artiklan mukaisesti nimetty veronmaksuvelvolliseksi verotusjäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen suorittamasta luovutuksesta.”

9 Arvonlisäverodirektiivin XI osastossa, jonka otsikko on ”Verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, velvollisuudet”, on tämän direktiivin 197 artikla, jonka 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, jolle luovutetaan tavaroita, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) verollinen liiketoimi on 141 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti suoritettu tavaroiden luovutus;

b) henkilö, jolle nämä tavarat luovutetaan, on sellainen toinen verovelvollinen tai sellainen oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jolle on annettu arvonlisäverotunniste siinä jäsenvaltiossa, jossa luovutus suoritetaan;

c) verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut tavaroiden vastaanottajan jäsenvaltioon, laatima lasku on laadittu 3 luvun 3–5 jakson mukaisesti.”

10 Direktiivin 219 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta 244–248 artiklan soveltamista sovelletaan seuraavaa:

1) Laskutukseen on sovellettava sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus katsotaan tehdyksi V osaston säännösten mukaisesti.

2) Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, laskutukseen on sovellettava sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on tai jossa hänellä on kiinteä toimipaikka, josta luovutus tai suoritus tapahtuu, tai, jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa luovuttajan tai suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka sijaitsee, kun:

a) luovuttaja tai suorittaja ei ole sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jossa tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus katsotaan tehdyksi V osaston säännösten mukaisesti, tai tämän toimipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa ei osallistu tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen 192 a artiklassa tarkoitetulla tavalla, ja veronmaksuvelvollinen on henkilö, jolle tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan.

Jos kuitenkin hankkija laatii laskun (itselaskutus), sovelletaan 1 kohtaa.

b) tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta ei katsota tehdyksi yhteisössä V osaston säännösten mukaisesti.”

11 Laskujen sisältö täsmennetään kyseisen direktiivin XI osaston 3 luvun 4 jaksossa. Tämän jakson säännöksiin kuuluvassa kyseisen direktiivin 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

--

11a) kun hankkija on veronmaksuvelvollinen, maininta ”käännetty vero[nmaksu]velvollisuus”;

--”

Direktiivi 2010/45

12 Direktiivin 2010/45 johdanto-osan 7 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Tiettyjä laskuissa mainittavia tietoja koskevia vaatimuksia olisi muutettava, jotta voitaisiin tehostaa verovalvontaa, saada aikaan rajat ylittävien ja kotimaisten luovutusten ja suoritusten tasavertainen kohtelu ja edistää sähköistä laskutusta.”

Itävallan oikeus

13 Liikevaihtoverosta 23.8.1994 annetun liittovaltion vuoden 1994 lain (Umsatzsteuergesetz 1994; BGBl.663/1994), sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoden 2014 osalta (BGBl. I, 112/2012) (jäljempänä vuoden 1994 UStG) 3 §:n 8 momentissa, jonka otsikko on ”Yhteisöhankinnan paikka”, säädetään seuraavaa:

”Yhteisöhankinta toteutuu sen jäsenvaltion alueella, jossa tavara on kuljetuksen tai lähetyksen päättyessä. Jos hankkija käyttää luovuttajaan nähden sille toisessa jäsenvaltiossa annettua liikevaihtoverotunnistetta, hankinta katsotaan suoritetuksi kyseisen jäsenvaltion alueella siihen saakka, kunnes hankkija osoittaa, että hankintaa on verotettu ensimmäisessä virkkeessä mainitussa jäsenvaltiossa. Näytön osalta sovelletaan 16 artiklaa soveltuvien osin.”

14 Vuoden 1994 UStG:n 25 §:ssä, jonka otsikko on ”Kolmikantakauppa”, säädetään seuraavaa:

”Määritelmä

25 § (1) Kyseessä on kolmikantakauppa, kun kolme elinkeinonharjoittajaa suorittaa kolmessa eri jäsenvaltiossa samasta tavarasta liiketoimia, kyseinen tavara päätyy suoraan ensimmäiseltä luovuttajalta viimeiselle hankkijalle ja 3 momentissa mainitut edellytykset täyttyvät. Tämä pätee myös, kun viimeinen hankkija on oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja tai ei hanki tavaraa yritystään varten.

Yhteisöhankinnan paikka kolmikantakaupassa

(2) Edellä 3 §:n 8 momentin toisessa virkkeessä tarkoitetusta yhteisöhankinnasta katsotaan suoritetun vero, jos elinkeinonharjoittaja (hankkija) osoittaa, että kyseessä on kolmikantakauppa ja että se on noudattanut 6 momentin mukaista ilmoitusvelvollisuuttaan. Jos elinkeinonharjoittaja ei noudata ilmoitusvelvollisuuttaan, verovapautus lakkaa taannehtivasti.

Tavaroiden yhteisöhankinnan vapauttaminen verosta

(3) Yhteisöhankinta vapautetaan liikevaihtoverosta seuraavin edellytyksin:

- a) elinkeinonharjoittajalla (hankkijalla) ei ole kotipaikkaa Itävallassa, mutta sille on annettu liikevaihtoverotunniste yhteisössä;
- b) hankinta suoritetaan siinä tarkoituksessa, että elinkeinonharjoittaja (hankkija) luovuttaa tavaran sen jälkeen Itävallassa toiselle elinkeinonharjoittajalle tai oikeushenkilölle, jolle on annettu liikevaihtoverotunniste Itävallassa
- c) hankitut tavarat ovat peräisin muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, jossa elinkeinonharjoittajalle (hankkijalle) on annettu liikevaihtoverotunniste
- d) määräysvalta hankittuihin tavaroihin siirtyy suoraan ensimmäiseltä elinkeinonharjoittajalta tai ensimmäiseltä hankkijalta viimeiselle hankkijalle (vastaanottajalle)
- e) velvollinen maksamaan veron on 5 momentin mukaisesti vastaanottaja.

Hankkijan laatima lasku

(4) Laskun laatiminen määräytyy sen jäsenvaltion säännösten perusteella, josta käsin hankkija harjoittaa liiketoimintaansa. Jos luovutus suoritetaan hankkijan kiinteästä toimipaikasta käsin, merkityksellinen on sen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos luovutuksen vastaanottaja, jolle veronmaksuvelvollisuus siirtyy, tekee hyvityslaskun, laskun laatiminen määräytyy sen jäsenvaltion säännösten perusteella, jossa luovutus suoritetaan.

Jos laskun laatimisen kannalta merkityksellisiä ovat tämän liitovaltion lain säännökset, laskussa on oltava lisäksi seuraavat tiedot:

- nimenomainen maininta siitä, että kyseessä on yhteisön sisäinen kolmikantakauppa ja että viimeinen ostaja on velvollinen maksamaan veron
- liikevaihtoverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja (hankkija) on suorittanut yhteisöhankinnan ja sitä seuranneen tavaroiden luovutuksen, ja
- luovutuksen vastaanottajan liikevaihtoverotunniste.

Veronmaksuvelvollinen

(5) Kolmikantakaupassa veron on velvollinen maksamaan verollisen luovutuksen vastaanottaja,

jos hankkijan laatima lasku on 4 momentin mukainen.

Hankkijan velvollisuudet

(6) Täyttääkseen 2 momentissa tarkoitetun ilmoitusvelvollisuutensa elinkeinonharjoittajan on mainittava yhteenvetoilmoituksessa seuraavat tiedot:

- Itävallassa annettu liikevaihtoverotunniste, jota käyttäen elinkeinonharjoittaja on suorittanut tavaroiden yhteisöhankinnan ja myöhemmän luovutuksen
- elinkeinonharjoittajan suorittaman myöhemmän luovutuksen vastaanottajalle tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa annettu liikevaihtoverotunniste
- kunkin myöhemmän luovutuksen vastaanottajan osalta elinkeinonharjoittajan tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa näin suorittamista tavaroiden luovutuksista maksettavien vastikkeiden summa. Nämä määrät on ilmoitettava siltä neljännesvuodelta, jonka aikana veronmaksuvelvollisuus syntyi.

Vastaanottajan velvollisuudet

(7) Laskettaessa veroa 20 §:n mukaisesti määritettyyn arvoon on lisättävä 5 momentin nojalla maksettava määrä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Luxury Trust Automobil on Itävaltaan sijoittautunut rajavastuuyhtiö, joka harjoittaa useissa Euroopan unionin valtioissa ja kolmansissa maissa luksusautojen välitystä ja myyntiä.

16 Vuonna 2014 Luxury Trust Automobil osti Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelta toimittajalta ajoneuvoja, jotka se myi edelleen Tšekkiin sijoittautuneelle yhtiölle M s.r.o. (jäljempänä yhtiö M). Nämä ajoneuvot kuljetettiin suoraan Yhdistyneestä kuningaskunnasta Tšekkiin.

17 Kukin näihin luovutuksiin osallisista yrityksistä käytti kotivaltionsa arvonlisäverotunnistetta. Luxury Trust Automobilin laatimassa kolmessa laskussa, jotka oli päivätty vuoden 2014 maaliskuussa (jäljempänä riidanalaiset laskut), mainittiin kyseisen yhtiön itävaltalainen arvonlisäverotunniste, yhtiö M:n tšekkiläinen arvonlisäverotunniste ja Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen toimittajan arvonlisäverotunniste. Lisäksi kussakin laskussa oli maininta ”Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa”.

18 Vuoden 2014 maaliskuun yhteenvetoilmoituksessa Luxury Trust Automobil ilmoitti yhtiö M:n tšekkiläisen arvonlisäverotunnisteen ja että kyse oli yhteisön sisäisistä kolmikantakaupoista.

19 Verotarkastuksessa todettiin kuitenkin, että kolmikantakauppoja koskevaa järjestelmää ei voitu soveltaa, koska toisin kuin vuoden 1994 UStG:n 25 §:n 4 momentissa säädettiin, riidanalaisiin laskuihin ei sisältynyt mitään tietoja veronmaksuvelvollisuuden siirrosta. Kyseessä oli siis ollut puutteellinen kolmikantakauppa, jota ei voitu korjata jälkikäteen. Ottaen huomioon, että Luxury Trust Automobil käytti itävaltalaista arvonlisäverotunnistetta, oli katsottava, että kyseessä oli vuoden 1994 UStG:n 3 §:n 8 momentissa tarkoitettu yhteisöhankinta Itävallassa. Näiden seikkojen perusteella verohallinto määräsi 25.4.2016 tekemällään päätöksellä arvonlisäveron, joka Luxury Trust Automobilin oli maksettava vuodelta 2014.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että tämän verotarkastuksen jälkeen Luxury Trust Automobil oikaisi riidanalaiset laskut 23.5.2016 päivätyillä oikaisuilmoituksilla lisäämällä näihin laskuihin maininnan veronmaksuvelvollisuuden siirtymisestä yhtiö M:lle. Näyttöä siitä, että

nämä oikaistut laskut olisi tosiasiallisesti toimitettu kyseiselle yhtiölle, ei kuitenkaan ole. Lisäksi Tšekin veroviranomaiset luokittelivat viimeksi mainitun yhtiön valeyriyukseksi ("Missing Trader"). Vaikka yhtiö M oli rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Tšekissä kyseessä olevien luovutusten toteuttamisajanjaksona, Tšekin veroviranomaiset eivät nimittäin onnistuneet saamaan siihen yhteyttä eikä yhtiö M ollut ilmoittanut eikä maksanut arvonlisäveroa Tšekissä näistä luovutuksista.

21 Verohallinnon 25.4.2016 tekemästä päätöksestä tehtiin oikaisuvaatimus, jonka Finanzamt Baden Mödling (Baden Mödlingin verotoimisto, Itävalta) hylkäsi. Tämän jälkeen Luxury Trust Automobil nosti kanteen Bundesfinanzgerichtissä (liittovaltion verotuomioistuim, Itävalta).

22 Kyseisen tuomioistuimen mukaan kolmikantakauppoja koskevien säännösten soveltaminen ei ollut pakollista vuoden 1994 UStG:n 25 §:n 1 momentissa tarkoitetun kaltaisessa tilanteessa. Kolmikantakaupan väliportaan hankkijalla, kuten tässä tapauksessa Luxury Trust Automobilin, oli oikeus valita, halusiko se tiettyyn luovutukseen sovellettavan näitä säännöksiä vai ei. Tätä oikeutta oli käytettävä sinä ajankohtana, jona kyseinen liiketoimi toteutetaan.

23 Jos kyseinen väliportaan hankkija halusi tässä yhteydessä saada yhteisöhankinnasta verovapautuksen määräjäsenvaltiossa ja siirtää kyseistä hankintaa koskevan veronmaksuvelvollisuuden sen lopulliselle vastaanottajalle, sen oli laadittava lasku, joka sisälsi vuoden 1994 UStG:n 25 §:n 4 momentissa tarkoitetut tiedot. Riidanalaisiin laskuihin ei kuitenkaan sisällynyt kyseisen säännöksen mukaista mainintaa siitä, että viimeinen hankkija olisi velvollinen maksamaan arvonlisäveron.

24 Vuoden 1994 UStG:n 25 §:ää ei näin ollen kyseisen tuomioistuimen mukaan voitu soveltaa, joten kyseessä olevaa liiketoimea oli käsiteltävä suhteessa tämän lain yleisiin säännöksiin. Koska Luxury Trust Automobil oli käyttänyt itävaltalaista arvonlisäverotunnistetta, se suoritti näiden säännösten mukaan yhteisöhankinnan Itävallassa. Hankinta oli näin ollen katsottava suoritetuksi Itävallassa siihen saakka, kunnes kyseinen yhtiö osoittaisi, että kyseistä hankintaa oli verotettu Tšekissä. Koska tämä edellytys ei täytynyt, kyseisellä yhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

25 Luxury Trust Automobil teki Bundesfinanzgerichtin ratkaisusta Revision-valituksen Verwaltungsgerichtshofiin (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nyt käsiteltävässä asiassa.

26 Pääasian oikeusriita koskee vuoden 1994 UStG:n 3 §:n 8 momentin mukaista verotusta eli sellaisen yhteisöhankinnan lisäverotusta, jota pidetään yhteisöhankintajana itävaltalaisen arvonlisäverotunnisteen käyttämisen vuoksi.

27 Verwaltungsgerichtshof tuo tässä yhteydessä esiin kolme ongelmaa.

28 Kyseinen tuomioistuin toteaa ensinnäkin, että arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ensimmäisestä kohdasta seuraa, että yhteisöhankinnan on katsottava tapahtuvan sen jäsenvaltion alueella, joka on myöntänyt tähän hankintaan käytetyn arvonlisäverotunnisteen. Kyseisen direktiivin 42 artiklan mukaan näin ei kuitenkaan ole silloin, kun myöhemmän luovutuksen vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi mainitun direktiivin 197 artiklan nojalla.

29 Arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään tältä osin, että tällaiseen liiketoimeen liittyvä lasku on laadittava saman direktiivin XI osaston 3 luvun 3-5 jakson säännösten mukaisesti.

30 Luovutuksen vastaanottaja on siis "nimetty" mainitun direktiivin 42 artiklassa tarkoitetulla tavalla veronmaksuvelvolliseksi silloin, kun laskussa on kyseisen direktiivin 226 artiklan 11 a

alakohdassa mainitun kaltainen maininta käännetyistä veronmaksuvelvollisuudesta.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että vaikka direktiivin 2010/45 johdanto-osan seitsemäs perustelukappale puoltaa laskutusta koskevien säännösten tiukkaa noudattamista, kolmikantakauppoja koskevissa laskuissa olevan käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan maininnan tarkoituksena on varmistaa, että tällaisen liiketoimen yhteydessä viimeinen hankkija voi selvästi ja helposti ymmärtää, että veronmaksuvelvollisuus on siirtynyt sille. Kyseisen tuomioistuimen mukaan tämä tavoite voidaan saavuttaa myös riidanalaisissa laskuissa olevalla maininnalla ”verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa”, ja näin on sitäkin suuremmalla syyllä, jos otetaan huomioon se, että näissä laskuissa ei mainita mitään arvonlisäveron määrää, vaan niissä mainitun määrän on nimenomaisesti todettu olevan ”laskun määrä netto”.

32 Näissä olosuhteissa ei ole poissuljettua, että riidanalaisissa laskuissa oleva alkuperäinen maininta voi täyttää edellytykset, joista unionin oikeudessa on säädetty, jotta luovutuksen vastaanottaja voidaan nimetä velvolliseksi maksamaan arvonlisäveron.

33 Jos näin ei ole, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa toiseksi, että 19.4.2018 annetun tuomion Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261) 49 kohdassa unionin tuomioistuin on katsonut, että arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan a alakohda koskee aineellista edellytystä sille, että mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa kyseessä olevan kaltainen hankinta katsotaan arvonlisäverolliseksi direktiivin 40 artiklan mukaisesti. Kyseisen direktiivin 42 artiklan b alakohdassa taas täsmennetään säännöt, jotka koskevat näyttöä verotuksesta määräjäsenvaltiossa, ja niitä on pidettävä muodollisina edellytyksinä.

34 Yksi kyseisen 42 artiklan a alakohdan mukaisista aineellisista edellytyksistä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan se, että arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan mukaisesti tapahtuneen luovutuksen vastaanottaja on tätä luovutusta koskevassa laskussa nimetty veronmaksuvelvolliseksi.

35 Näissä olosuhteissa laskuja on ostoihin sisältyvän veron vähennyksen osalta pidettävä muotovaatimuksina, jotka voidaan pääsääntöisesti oikaista, koska oikaisemista sovelletaan taannehtivasti siihen vuoteen, jonka aikana lasku alun perin laadittiin. Lisäksi vaikka arvonlisävero olisi laskutettu virheellisesti, lasku voidaan oikaista, jos laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran.

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko tällainen oikaisumahdollisuus olemassa myös aineellisen edellytyksen osalta, varsinkin kun kolmikantakauppoja koskevan säännösten soveltaminen ei ole pakottavaa, koska verovelvolliset voivat päättää olla käyttämättä tällä lainsäädännöllä käyttöön otettua yksinkertaistamisjärjestelmää.

37 Tässä yhteydessä on myös määritettävä, riittääkö, että laskun laatija oikaisee laskun ja lähettää sen kyseessä olevan luovutuksen vastaanottajalle, vai onko oikaisun myös saavuttava tälle vastaanottajalle. Tällaisen oikaisun mahdollinen taannehtiva vaikutus on myös määritettävä 15.9.2016 annetun tuomion Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691) mukaisesti.

38 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Luxury Trust Automobil vetoaa Tšekien oikeuden sovellettavuuteen. Siinä ei – toisin kuin Itävallan oikeudessa – edellytetä, että laskuissa on veronmaksuvelvollisuuden siirtoa koskeva maininta. Sovelletavan oikeuden määrittäminen edellyttää kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 219 a artiklan tulkintaa.

39 Näissä olosuhteissa Verwaltungsgerichtshof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

” 1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 42 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 197 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, tulkittava siten, että luovutuksen vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi myös silloin, kun laskussa, jossa ei eritellä arvonlisäveron määrää, on maininta 'Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa'?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi:

- a) Voidaanko tällainen laskussa annettu tieto oikaista pätevästi jälkikäteen (korvaamalla se maininnalla: 'Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz [1994]) 25 §:n mukainen yhteisön sisäinen kolmikantakauppa. Veronmaksuvelvollisuus siirtyy luovutuksen vastaanottajalle')?
- b) Onko pätevän oikaisun edellytyksenä se, että oikaistu lasku saapuu laskun vastaanottajalle?
- c) Vaikuttaako oikaisu taannehtivasti alkuperäisestä laskutuspäivästä lukien?

3) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 219 a artiklaa tulkittava siten, että on sovellettava sen jäsenvaltion laskutusta koskevia sääntöjä, jonka sääntöjä olisi sovellettava silloin, kun 'hankkijaa' ei ole (vielä) laskussa määrätty veronmaksuvelvolliseksi, vai onko sovellettava sen jäsenvaltion sääntöjä, jonka sääntöjä olisi sovellettava silloin, kun olisi katsottava, että 'hankkija' on pätevästi määrätty veronmaksuvelvolliseksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 197 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, tulkittava siten, että kolmikantakaupassa lopullinen hankkija on pätevästi nimetty velvolliseksi maksamaan arvonlisäveroa, kun väliportaan hankkijan antamassa laskussa ei ole mainintaa käännetystä veronmaksuvelvollisuudesta.

41 Aluksi on huomautettava, että kolmikantakauppa on liiketoimi, jolla ensimmäisessä jäsenvaltiossa arvonlisäverotunnisteen saanut luovuttaja luovuttaa tavarán väliportaan hankkijalle, joka on saanut arvonlisäverotunnisteen toisessa jäsenvaltiossa ja joka puolestaan luovuttaa tämän tavarán lopulliselle hankkijalle, joka on saanut arvonlisäverotunnisteen kolmannessa jäsenvaltiossa, ja kyseinen tavara kuljetetaan suoraan ensimmäisestä jäsenvaltiosta kolmanteen jäsenvaltioon.

42 Tähän kolmikantakauppaan voidaan soveltaa poikkeusta arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan sääntöön, jonka mukaan jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta on suoritettava arvonlisäveroa (ks. vastaavasti tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, 27 kohta).

43 Tässä poikkeusjärjestelmässä yhtäältä vapautetaan väliportaan hankkijan, jolla on toisessa jäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste, tekemä yhteisöhankinta arvonlisäverosta, ja toisaalta siirretään tämän hankinnan verotus lopulliselle hankkijalle, joka on sijoittautunut kolmanteen jäsenvaltioon ja jolla on siellä annettu arvonlisäverotunniste, koska väliportaan hankkija on vapautettu velvollisuudesta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa. Mainittu järjestelmä perustuu kyseisen direktiivin 40 artiklassa säädetyn säännön ja sen 42 artiklaan perustuvan poikkeuksen väliseen suhteeseen.

44 Arvonlisäverodirektiivin 40 artiklassa nimittäin vahvistetaan sääntö, jonka mukaan yhteisöhankinnan verotuspaikkana on paikka, jossa tavarat ovat lähetysten tai kuljetuksen

saapuessa hankkijalle. Tämän säännön asianmukaisen soveltamisen varmistamiseksi kyseisen direktiivin 41 artiklassa säädetään, että jos hankkija ei osoita, että hankinnasta on suoritettu arvonlisävero mainitun direktiivin 40 artiklan mukaisesti, yhteisöhanhinnan paikan on katsottava sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jonka myöntämällä arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt hankinnan.

45 Saman direktiivin 42 artiklassa poiketaan mainitun säännön soveltamisesta arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa määriteltyjen kolmikantakauppojen yhteydessä silloin, kun yhtäältä hankkija osoittaa suorittaneensa kyseisen yhteisöhanhinnan sellaista myöhempää 40 artiklan mukaisesti määritetyn jäsenvaltion alueella suoritettavaa luovutusta varten, josta vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi 197 artiklan mukaisesti, ja kun toisaalta hankkija on täyttänyt tämän direktiivin 265 artiklan mukaiset velvollisuutensa yhteenvetoilmoituksen antamisesta.

46 Arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan väliportaana hankkijan antama lasku on laadittava kyseisen direktiivin XI osaston 3 luvun 3-5 jakson säännösten mukaisesti. Näiden säännösten joukossa mainitussa direktiivin 226 artiklan 11 a alakohdassa säädetään, että laskussa on oltava maininta käännetyistä veronmaksuvelvollisuudesta, kun hankkija on velvollinen maksamaan arvonlisäveron.

47 Tässä yhteydessä ensimmäiseen kysymykseen vastaamiseksi on otettava huomioon paitsi arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan a alakohdan sanamuoto, myös sen säännösten, johon se kuuluu, asiayhteys ja tavoitteet (ks. vastaavasti tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, 33 kohta).

48 Arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan sanamuodosta on todettava ensinnäkin, että sen mukaan yhtäältä kyse on arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ensimmäisestä kohdasta tehtävästä poikkeuksesta, ja toisaalta tämän poikkeuksen soveltaminen edellyttää, että molemmat 42 artiklan a ja b alakohdassa säädetty kumulatiiviset edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, 45 kohta).

49 Siinä missä arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan a alakohdassa täsmennetään aineellinen edellytys sille, että kolmikantakaupan yhteydessä tehty hankinta katsotaan arvonlisäverolliseksi direktiivin 40 artiklan mukaisesti, kyseisen direktiivin 42 artiklan b alakohdassa puolestaan vahvistetaan muodolliset edellytykset, joiden mukaisesti näyttö verotuksesta yhteisön sisäisen kuljetuksen tai lähetyksen määräjäsenvaltiossa on esitettävä (ks. vastaavasti tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, 49 kohta).

50 Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 42 kohdan asiayhteydestä on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tässä artiklassa täsmennetään ja täydennetään arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa säädetyn yksinkertaistamistoimenpiteen soveltamisedellytyksiä (ks. vastaavasti tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, 37 kohta). Sekä arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan a alakohdassa että sen 141 artiklan e alakohdassa viitataan mainitun direktiivin 197 artiklaan, jossa puolestaan veloitetaan noudattamaan saman direktiivin XI osaston 3 luvun säännöksiä, joihin direktiivin 226 artikla kuuluu.

51 Tästä seuraa, että kolmikantakauppoja koskevan poikkeusjärjestelmän erityisessä asiayhteydessä kolmikantakaupan väliportaana hankkija ei voi korvata mainintaa käännetyistä veronmaksuvelvollisuudesta muulla maininnalla, kun arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 11 a alakohdassa säädetään nimenomaisesti tästä maininnasta.

52 Kolmanneksi arvonlisäverodirektiivin 42 ja 141 artiklassa tarkoitetun poikkeusjärjestelmän tavoitteet tukevat tätä tulkintaa.

53 On nimittäin niin, että vaikka kyseisen direktiivin 141 artiklan tarkoituksena on, että keskimmäisen toimijan ei tarvitsisi täyttää tunniste- ja ilmoitusvelvollisuuksia tavaroiden määräjäsenvaltiossa (tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, 41 kohta), mainitun direktiivin 41 ja 42 artiklan tarkoituksena on taata se, että kyseisestä yhteisöhankeinnasta maksaa arvonlisäveron lopullinen hankkija, ja samalla välttää se, että tätä liiketoimea verotettaisiin kahteen kertaan (tuomio 19.4.2018, Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 46 kohdassa, tietojen, jotka laskussa on arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan nojalla oltava, tarkoituksena on se, että laskun saaja saa tiedon siitä, miten laskun antaja on arvioinut liiketoimea oikeudellisesti. Tämä tavoite on sitäkin pakottavampi silloin, kun tämä laskun antaja katsoo, että velvollinen maksamaan arvonlisäveroa ei poikkeuksellisesti ole se itse vaan luovutuksen vastaanottaja.

55 Koska arvonlisäverodirektiivin 42 ja 141 artiklassa säädetty poikkeusjärjestelmä on vapaaehtoinen, kyseisen direktiivin 226 artiklan 11 a alakohdassa edellytetyllä muodollisuudella voidaan taata se, että luovutuksen lopullinen vastaanottaja on tietoinen verovelvoitteistaan. Käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmälle on nimittäin ominaista juuri se, että mikäli tavaroiden luovuttajan ja luovutusten vastaanottajana olevan verovelvollisen välillä ei makseta lainkaan arvonlisäveroa, tämä johtuu siitä, että viimeksi mainittu on velvollinen maksamaan arvonlisäveron tästä luovutuksesta (ks. vastaavasti tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 22 kohta). Tästä ei näin ollen voi olla epäselvyyttä.

56 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan a alakohdasta, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 197 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että kolmikantakaupassa lopullista hankkijaa ei ole pätevästi nimetty velvolliseksi maksamaan arvonlisäveroa, kun väliportaan hankkijan antamassa laskussa ei ole kyseisen direktiivin 226 artiklan 11 a alakohdassa tarkoitettua mainintaa käännetyistä veronmaksuvelvollisuudesta.

Toinen kysymys

57 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 11 a alakohdasta tulkittava siten, että tässä säännöksessä edellytetyn käänteistä veronmaksuvelvollisuutta koskevan maininnan pois jättäminen laskusta voidaan oikaista myöhemmin lisäämällä täsmennys siitä, että lasku koskee yhteisön sisäistä kolmikantakauppaa ja että veronmaksuvelvollisuus siirtyy luovutuksen vastaanottajalle.

58 Jos tähän toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy yhtäältä, edellyttääkö tällaisen oikaisun pätevyys sitä, että oikaisu saapuu vastaanottajalle, ja toisaalta, onko oikaistulla laskulla taannehtiva vaikutus alkuperäisen laskun laatimispäivään saakka.

59 Tästä on huomautettava, että vaikka unionin tuomioistuin on katsonut arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaatteen edellyttävän, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys tai palautus myönnetään, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset, tämä edellyttää sitä, että aineelliset vaatimukset täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 31 kohta; tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, 50 ja 51 kohta ja tuomio 21.10.2019, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, 76 kohta).

60 Kyseisiä liiketoimia on nimittäin verotettava ottamalla huomioon niiden objektiiviset

ominaisuudet (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Näin ollen kyse ei ole laskun oikaisemisesta silloin, kun arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 11 a alakohdassa edellytetyn kaltainen kolmikantakauppoihin sovellettavan poikkeusjärjestelmän soveltamisedellytys ei täyty. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 57 ja 61 kohdassa, sellaisen edellytyksen, joka on välttämätön arvonlisäveron maksuvelvollisuuden siirtämiseksi luovutuksen vastaanottajalle, täyttäminen jälkikäteen ei tarkoita laskun oikaisemista. Kyse on vaaditun laskun antamisesta ensimmäisen kerran, ja sillä ei ole taannehtivaa vaikutusta.

62 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 11 a alakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä edellytetyn käänteistä veronmaksuvelvollisuutta koskevan maininnan pois jättämistä laskusta ei voida oikaista myöhemmin lisäämällä täsmennys siitä, että lasku koskee yhteisön sisäistä kolmikantakauppaa ja että veronmaksuvelvollisuus siirtyy luovutuksen vastaanottajalle.

Kolmas kysymys

63 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäverodirektiivin 219 a artiklaa tulkittava siten, että siinä veloitetaan soveltamaan väliportaana hankkijan jäsenvaltion vai lopullisen hankkijan jäsenvaltion laskutusta koskevia säännöksiä.

64 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tätä seikkaa, sillä pääasiassa Luxury Trust Automobil väittää, että asiassa on sovellettava Tšekin oikeutta. Kyseisessä oikeudessa ei edellytetä, että laskuissa olisi maininta veronmaksuvelvollisuuden siirrosta.

65 Kahteen ensimmäiseen kysymykseen annetuista vastauksista ilmenee kuitenkin, että kolmanteen kysymykseen annettavalla vastauksella ei voi olla vaikutusta pääasian ratkaisuun.

66 Koska riidanalaisissa laskuissa ei nimittäin ole mainintaa käänteisestä veronmaksuvelvollisuudesta, lopullisen hankkijan nimeäminen velvolliseksi maksamaan arvonlisäveroa ei ole tapahtunut pätevästi. Väliportaana hankkijan on näin ollen katsottava olevan velvollinen maksamaan kyseinen vero siinä jäsenvaltiossa, joka on antanut sille sen kyseistä yhteisöhankintaa varten käyttämän arvonlisäverotunnisteen, arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ensimmäisen kohdan mukaisesti.

67 Arvonlisäverodirektiivin 42 artiklassa, 141 artiklan e alakohdassa ja 226 artiklan 11 a alakohdassa säädetty vaatimukset eivät missään tapauksessa voi vaihdella jäsenvaltiosta toiseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on sovellettava pääasiaan sovellettavaa oikeutta, olipa kyseessä väliportaana hankkijan tai lopullisen hankkijan jäsenvaltion oikeus, unionin oikeuden mukaisesti (ks. analogisesti tuomio 18.11.2020, DelayFix, C-519/19, EU:C:2020:933, 51 kohta).

68 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

69 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 42 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 197 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa,

on tulkittava siten, että

kolmikantakaupassa lopullista hankkijaa ei ole pätevästi nimetty velvolliseksi maksamaan arvonlisäveroa, kun väliportaana hankkijan antamassa laskussa ei ole direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 226 artiklan 11 a alakohdassa tarkoitettua mainintaa käännetyistä veronmaksuvelvollisuudesta.

2) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, 226 artiklan 11 a alakohtaa

on tulkittava siten, että

tässä säännöksessä edellytetyn käänteistä veronmaksuvelvollisuutta koskevan maininnan pois jättämistä laskusta ei voida oikaista myöhemmin lisäämällä täsmennys siitä, että lasku koskee yhteisön sisäistä kolmikantakauppaa ja että veronmaksuvelvollisuus siirtyy luovutuksen vastaanottajalle.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.