Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
19 päivänä joulukuuta 2024[1]

Asia C-794/23

Finanzamt Österreich
vastaan
P GmbH

(Ennakkoratkaisupyyntö – Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Palveluiden suoritus – Laskuun merkitty virheellinen, liian korkea arvonlisävero – Henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia ja joilla ei ole oikeutta vähennykseen, annetut laskut – Vastuu verotulojen menettämisen vaarasta – Sellaisten laskujen yksilöinti, joihin liittyy verotulojen menettämisen vaara – Jäsenvaltioiden menettelyllinen itsemääräämisoikeus – Todistustaakka – Veroviranomaisten arviointivalta – Asianmukaisen arvioinnin perusteet

I Johdanto

1. Tämä menettely osoittaa, että prosessiekonomian kannalta on joskus parempi paitsi vastata nimenomaisesti esitettyyn kysymykseen myös pyrkiä ratkaisemaan sen taustalla selvästi oleva ongelma, vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei olisikaan nimenomaisesti tuonut sitä esiin.

2. Unionin tuomioistuin oli todennut ensimmäisen ennakkoratkaisupyynnön perusteella antamassaan tuomiossa, että sisäleikkipuistossa käynnistä loppukuluttajalle annettava lasku ei synnytä veronmaksuvelvollisuutta, jos laskuun oli merkitty virheellinen ja liian korkea arvonlisäveron määrä.[2] Tässä tapauksessa ei nimittäin ole vaaraa verotulojen menettämisestä sen seurauksena, että nämä asiakkaat vähentäisivät oikeudettomasti ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Koska ei kuitenkaan voida oikeastaan koskaan poissulkea sitä mahdollisuutta, että lukuisien sisäleikkipuiston kävijöiden joukossa oli myös verovelvollinen (elinkeinonharjoittaja), jolloin vaara verotulojen menettämisestä voisi kuitenkin syntyä, on kysyttävä, miten nämä kaksi tilannetta on erotettava toisistaan. Tämä kysymys tulee esille etenkin, kun palveluja tarjoava elinkeinonharjoittaja ei tavallisesti pidä kirjaa jokapäiväisessä liiketoiminnassa, jossa asiakaskunta on laaja, asiakkaidensa – joita oli nyt tarkasteltavassa tapauksessa yli 20 000 – henkilöllisyydestä.

[1] Alkuperäinen kieli: saksa.

[2] Tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Koska tätä ongelmaa käsiteltiin kuitenkin ainoastaan ratkaisuehdotuksessa [3] eikä tuomiossa, ylemmänasteinen tuomioistuin tiedustelee nyt samassa kansallisessa menettelyssä unionin tuomioistuimelta, miten ja minkä perusteiden mukaisesti nämä kaksi tilannetta on erotettava toisistaan.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettuun direktiiviin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). [4]

5. Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa määritellään, kuka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, seuraavasti:

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

6. Arvonlisäverodirektiivin 168 artikla koskee vähennysoikeuden laajuutta, ja sen sanamuoto on seuraava:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

_ _”

7. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa säädetään verovelan syntymisestä mainitsemalla arvonlisävero laskussa.

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

8. Arvonlisäverodirektiivin 220 artiklan 1 kohdassa säädetään velvollisuudesta laatia lasku 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;

[3] Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:657).

[4] 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena vuonna (2019); tältä osin sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 20.12.2018 annetulla neuvoston direktiivillä 2018/2057 (EUVL 2018, L 329, s. 3).

_ _”

B Itävallan oikeus

9. Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994, jäljempänä UStG) 11 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään velvollisuudesta antaa lasku 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.”

10. UStG:n 11 §:n 6 momentti koskee pienistä rahamääristä annettavia laskuja, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Laskujen, joiden kokonaissumma ei ylitä 400:aa 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.”

11. UStG:n 11 §:n 12 momentissa säädetään veronmaksuvelvollisuudesta silloin, kun vero on mainittu laskussa perusteettomasti, 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.”

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely

12. P GmbH on Itävallan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö (Gesellschaft mit beschränkter Haftung). Se harjoittaa sisäleikkipuistotoimintaa. Riidanalaisena vuonna 2019 P GmbH kantoi tarjoamistaan palveluista perityistä maksuista (sisäleikkipuiston pääsymaksut) veroa Itävallan yleisen liikevaihtoverokannan, joka on 20 prosenttia, mukaan. Tosiasiassa näihin

P GmbH:n riidanalaisena vuonna 2019 suorittamiin palveluihin olisi kuitenkin pitänyt soveltaa 13 prosentin alennettua verokantaa (toista arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 kohdan mukaisesti Itävallassa riidanalaisena vuonna sovelletuista alennetuista verokannoista).

13. P GmbH antoi asiakkaille pääsymaksun maksamisen yhteydessä kassatositteita, jotka ovat UStG:n 11 §:n 6 momentin mukaisia pienistä rahamääristä annettavia laskuja (arvonlisäverodirektiivin 238 artiklan, luettuna yhdessä 226 b artiklan kanssa, mukaisia yksinkertaistettuja laskuja). Riidanalaisena vuonna 2019 P GmbH laati yhteensä 22 557 laskua. P GmbH oikaisi vuotta 2019 koskevaa liikevaihtoveroilmoitustaan, jotta Finanzamt (verovirasto) palauttaisi sille liikaa maksetun liikevaihtoveron. Finanzamt kieltäytyi palauttamasta liikevaihtoveroa, koska P GmbH ei ollut oikaissut laskuja ja koska se saisi lisäksi perusteetonta etua liikevaihtoveron, jota ei ollut lain mukaan maksettava, palauttamisesta.

14. Tästä päätöksestä P GmbH nosti kanteen. Kannetta käsittelevä Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) esitti unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä kaksi kysymystä. Unionin tuomioistuin vastasi ainoastaan ensimmäiseen niistä ja totesi, 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. [5]

15. Bundesfinanzgericht muutti vuotta 2019 koskevaa liikevaihtoveropäätöstä tuomiolla, josta on nyt valitettu Verwaltungsgerichtshofiin (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta). Bundesfinanzgericht katsoi, että P GmbH:n suorittamia palveluja käyttivät ”(lähes) yksinomaan” asiakkaat, jotka eivät loppukuluttajina voineet vaatia ostoihin sisältyvän veron vähentämistä. Koska ei kuitenkaan ole täysin poissuljettua, että P GmbH:n asiakkaat ovat (perustellusti tai perusteettomasti) vähentäneet ostoihin sisältyvän arvonlisäveron laskujen perusteella, P GmbH:n arvonlisäverovelka on määritettävä arvion perusteella. Koska on erittäin todennäköistä, että P GmbH:n palvelut on suoritettu asiakkaiden yksityiskäyttöä varten, Bundesfinanzgericht arvioi, että laskuihin perustuva liikevaihtoverovelka on 0,5 prosenttia sen kokonaisliikevaihdosta. Tämä koskee annettujen tositteiden (yhteensä 22 557 laskua) perusteella noin 112:ta laskua, joista on (perustellusti tai perusteettomasti) vähennetty ostoihin sisältyvä liikevaihtovero.

16. Finanzamtin Revision-valitus kohdistuu kyseiseen tuomioon. Finanzamt väittää, että valituksenalainen tuomio poikkeaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Unionin tuomioistuimen tuomiosta ei voida päätellä, että tältä osin olisi tehtävä arvioon perustuva jako yhtäältä loppukuluttajiin ja toisaalta verovelvollisiin, joilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

17. Koska unionin tuomioistuimen aiemmassa ennakkoratkaisumenettelyssä antama vastaus perustui nimenomaisesti siihen, että P GmbH:n kaikki asiakkaat olivat loppukuluttajia, joilla ei ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää liikevaihtoveroa, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on epäselvää, miten asia on silloin, jos vain pienikin osa P GmbH:n asiakkaista oli henkilöitä, jotka olivat verovelvollisia. Siinä tapauksessa vaaraa verotulojen menettämisestä ei voida (ainakaan täysimääräisesti) sulkea pois.

[5] Tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968, 25 kohta).

18. Tässä tilanteessa Verwaltungsgerichtshof on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 203 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollinen, joka on suoritteen toteuttaessaan maininnut laskussaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonlisäveron määrän, ei ole kyseisen säännöksen perusteella velvollinen maksamaan virheellisesti laskutettua osaa arvonlisäverosta, jos konkreettiseen laskuun merkitty suorite toteutettiin sellaiselle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen, vaikka tämä verovelvollinen on toteuttanut muita vastaavia suoritteita muille verovelvollisille?

2) Onko tuomiossa Finanzamt Österreich tarkoitettujen ’loppukuluttajien, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa’ ymmärrettävä tarkoittavan ainoastaan sellaisia henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia, vai myös verovelvollista, joka käyttää konkreettista suoritetta ainoastaan yksityisiin tarkoituksiin (tai muihin sellaisiin tarkoituksiin, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen) ja joka ei siksi ole oikeutettu vähentämään ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa?

3) Minkä perusteiden mukaisesti [arvonlisäverodirektiivin] 238 artiklassa säädetyn yksinkertaistetun laskun yhteydessä on arvioitava, mistä laskuista (mahdollisesti arvion perusteella) verovelvollinen ei ole velvollinen maksamaan perusteettomasti laskuun merkittyä veron määrää, koska verotulojen menettämisen vaaraa ei ole?”

19. Kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen menettelyssä esittivät Itävallan tasavalta, Saksan liittotasavalta, Portugali ja Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

IV Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymykset ja tarkastelun kulku

20. Kaksi ensimmäistä kysymystä koskevat lähinnä arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tulkintaa ja verovelan syntymistä virheellisesti laaditun laskun (johon oli merkitty liian suuri arvonlisävero) perusteella, ja niihin vastaaminen on jokseenkin yksinkertaista (tästä jäljempänä B jakso).

21. Kolmas kysymys koskee seuraavaa käytännön kannalta ratkaisevaa ongelmaa: miten on meneteltävä, kun on laadittu suuri määrä virheellisiä laskuja (käsiteltävässä asiassa niitä oli yhteensä 22 557), joissa suorituksen kohteen perusteella voidaan lähteä siitä, että valtaosa laskuista on laadittu loppukuluttajille, jotka eivät ole verovelvollisia? Koska vaara verotulojen menettämisestä voi syntyä vain, kun laskut annetaan verovelvollisille, on selvennettävä perusteita, jotka mahdollistavat näiden laskujen yksilöimisen. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen verovelka voi nimittäin syntyä ainoastaan siinä tapauksessa.

22. Ensimmäinen ennakkoratkaisupyyntö perustui vielä siihen, että asiakkaat olivat yksinomaan loppukuluttajia, kun taas toinen ennakkoratkaisupyyntö perustuu siihen, että osa laskuista annettiin myös verovelvollisille, jotka voisivat vaatia näiden laskujen perusteella liian suurta ostoihin sisältyvän veron vähennystä. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin arvioi

ennakkoratkaisupyyntönsä yhteydessä – mahdollisesti luettuaan ratkaisuehdotukseni[6] – tätä osuutta (0,5 prosenttia) ja totesi, että kaikkiaan 22 557 laskusta noin 112:n osalta oli syntynyt arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen verovelka. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee nyt unionin oikeuden mukaisia perusteita tällaiselle arvioinnille (tästä jäljempänä C jakso).

B Ensimmäinen ja toinen kysymys (arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen verovelka)

23. Käsiteltävässä asiassa lienee riidatonta, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus koskee myös pienistä rahamääristä laadittaviin laskuihin perusteettomasti merkittyä (liian suurta) arvonlisäveroa. Tämä vastaa nimittäin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoitusta koskevaa unionin tuomioistuimen tähänastista oikeuskäytäntöä. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoituksena on lieventää verotulojen menettämisen vaaraa, joka voi syntyä silloin, kun laskun saaja vähentää – tämän laskun perusteella – ostoihin sisältyvän veron perusteettomasti.[7]

24. Vähennysoikeus tosin koskee vain veroja, jotka liittyvät arvonlisäverolliseen liiketoimeen.[8] Verotulojen saanti vaarantuu kuitenkin niin kauan kuin laskun, johon arvonlisävero on merkitty perusteettomasti, saaja voi tämän laskun perusteella käyttää arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädettyä vähennysoikeutta.[9] On nimittäin mahdollista, että veroviranomainen ei voi tarpeeksi ajoissa todeta sitä, että aineellisoikeudelliset seikat estävät muodollisesti syntyneen vähennysoikeuden käyttämisen.

25. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoituksena on näin varmistaa tapauksessa, jossa arvonlisävero on merkitty laskuun perusteettomasti (liian suurena), rinnakkaisuus laskun *saajan* tekemän vähennyksen ja laskun *antajan* veronmaksuvelvollisuuden välillä samalla tavoin kuin se tavallisesti on suorittajan ja suorituksensaajan välillä paikkansapitävän laskun perusteella.[10] Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan sanamuodosta käy ilmi, että edellytyksenä ei ole, että laskun saaja tosiasiassa tekee vähennyksen. Riittää, että on olemassa vaara siitä, että tällainen vähennys voitaisiin tehdä. Riittää, että on olemassa vaara siitä, että tällainen vähennys voitaisiin tehdä. Tässä yhteydessä on lähtökohtaisesti merkityksetöntä, tehdäänkö vähennys perustellusti vai perusteettomasti.

6 Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:657, 41 kohta), jossa viittasin jo tuolloin mahdolliseen arviointiin.

7 Näin nimenomaisesti tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968, 20 kohta); tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 27 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 32 kohta); tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 24 kohta); tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 32 kohta); tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 35 ja 36 kohta) ja tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

8 Tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 13 kohta).

9 Näin nimenomaisesti tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa viitataan tuomioon 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 kohta). Ks. myös tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968, 21 kohta).

10 Ks. tältä osin myös ratkaisuehdotukseni EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja ratkaisuehdotukseni Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:657, 32 kohta).

26. Tältä osin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa säädetään vaarantumisen tunnusmerkistöstä. Arvonlisäverodirektiivin 203 artikla käsittää näin ollen laskut (siten myös pienistä rahamääristä laadittavat laskut) vain, jos ne annetaan verovelvolliselle. Kuten arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta ilmenee, muodollisesti ainoastaan verovelvollisella on nimittäin (mahdollisesti) oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

27. Se, missä konkreettisessa laajuudessa verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, on sitä vastoin aineellinen kysymys, joka määräytyy esimerkiksi ostetun palvelun käytön perusteella. Käyttötapa ei kuitenkaan vaikuta (abstraktiin) mahdollisuuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero eikä siten myöskään arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaiseen vaarantamisvastuuseen.

28. Komission tavoin katson – toisin kuin Saksa ja Itävalta kirjallisissa huomautuksissaan esittävät –, että arvonlisäverodirektiivin 203 artikla käsittää siten myös sellaiset laskut, jotka annetaan verovelvollisille, joilla ei ole aineellista vähennysoikeutta, koska ne käyttävät palvelua yksityisiin tarkoituksiin. Sama pätee sellaisille verovelvollisille suoritettaviin palveluihin, joilla ei myöskään ole vähennysoikeutta, koska niiden myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittamat liiketoimet on vapautettu verosta.

29. Tämä tulkinta on yhtäältä käytännöllinen, koska se perustuu pelkästään laskun saajan ominaisuuteen (verovelvollinen vai ei), ja siinä otetaan toisaalta huomioon arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan luonne vaarantumisen tunnusmerkistönä. Kummassakin tapauksessa on nimittäin mahdollista, että – kuten unionin tuomioistuin on jo todennut[11] – veroviranomainen ei voi tarpeeksi ajoissa todeta sitä, että aineellisoikeudelliset seikat estävät muodollisesti syntyneen vähennysoikeuden käyttämisen.

30. Olen jo perustellut seikkaperäisesti sitä,[12] että – kuten myös Saksa Itävallasta poiketen väittää – arvonlisäverodirektiivin 203 artiklasta ei voida johtaa mitään yhden laskun ”tartuttamisvaikutusta” toiseen laskuun. Vaikka tiettyä vaaraa verotulojen menettämisestä ei voida sulkea pois yksittäistapauksissa – koska lasku on voitu antaa myös verovelvolliselle[13] –, tämä ei tarkoita, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen velvollisuus maksaa arvonlisävero koskee kaikkia laskuja (joita on käsiteltävässä asiassa 22 557).

31. Tällainen ”tartuttamisajatus” on vieras arvonlisäverolainsäädännölle. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus koskee – kuten myös komissio perustellusti korostaa – yksittäistä virheellistä laskua. Lisäksi tällainen ”tartuttamisvaikutus” olisi arveluttava myös suhteellisuusperiaatteen kannalta.

32. Ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen voidaan näin ollen vastata seuraavasti: henkilö (käsiteltävässä asiassa P GmbH) ei ole arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveroa virheellisistä laskuista, jotka se on antanut muulle kuin verovelvolliselle, vaikka se on laatinut verovelvollisille muille henkilöille muita virheellisiä laskuja (tässä yhteydessä on merkityksetöntä, onko näillä verovelvollisilla aineellisesti oikeus vähentää

[11] Näin nimenomaisesti tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 29 kohta), jossa viitataan tuomioon 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 kohta).

[12] Ratkaisuehdotukseni Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:657, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[13] Viittaan ratkaisuehdotuksessani Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:657, 39 kohta) mainittuun seuraavaan esimerkkiin: kyseisessä sisäleikkipuistossa vierailee poikansa kanssa itsenäisenä ammatinharjoittajana työskentelevä valokuvaaja tarkoituksenaan ottaa valokuvia, joita hän käyttää myöhemmin studiossaan mainontaa varten.

ostoihin sisältyvä arvonlisävero kokonaan tai osittain tai eikö näillä ole lainkaan tällaista oikeutta), joiden osalta se on arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveroa.

C Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen verovelka tilanteessa, jossa verotulojen menettämisen vaaraa ei voida sulkea pois (kolmas kysymys)

1. Yleistä

33. Kuten edellä selvennettiin, arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen veronmaksuvelvollisuus koskee verovelvolliselle annettua yksittäistä virheellistä laskua. Kysymys on näin ollen ”vain” siitä, miten kyseinen lasku on määritettävä, kun annettuja laskuja on runsaasti ja etenkin kun – kuten käsiteltävässä asiassa liiketoiminnassa, jossa asiakaskunta on laaja – laskun saajien henkilöllisyys ei ole tiedossa. Tämä on viime kädessä väittämis- ja todistustaakkaa koskeva kysymys verotusmenettelyssä. Arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly konkreettisia säännöksiä tästä kysymyksestä. Myöskään sen 273 artiklasta (jäsenvaltioiden mahdollisuus säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista) ei käy ilmi tätä koskevia säännöksiä – toisin kuin Portugali kirjallisissa huomautuksissaan kaiketi katsoo.

34. Arvonlisäverodirektiivin lähemmän tarkastelun perusteella se kuitenkin mahdollistaa joissain tapauksissa sen, ettei tiettyjä vähämerkityksisiä tilanteita oteta huomioon. Esimerkiksi, kun kyse on vähennysoikeuden asianmukaisen jakautumisen määrittämisestä (vähennyksen suhdeluku), jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaan määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon. Vaikka kyseinen säännös ei olekaan merkityksellinen käsiteltävän asian kannalta, se osoittaa, että kun kyse on useiden liiketoimien jakamisesta eri alalajeihin, arvonlisäverodirektiivissä otetaan lähtökohdaksi vähäisten määrien mahdollinen merkityksettömyys. Myös tämä lienee suhteellisuusperiaatteen ansiota.

2. Jäsenvaltioiden menettelyllinen itsemääräämisoikeus

35. Laskujen, joihin liittyy vaara verotulojen menettämisestä, ja laskujen, joiden tapauksessa tätä vaaraa ei ole, täsmällisessä määrittämisessä on viime kädessä kuitenkin kyse väittämis- ja todistustaakasta asianomaisen jäsenvaltion verotusmenettelyssä.

36. Koska arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly vastaavaa sääntelyä, tämän väittämis- ja todistustaakan määrittäminen kuuluu – kuten sekä Saksa että komissio korostavat – jäsenvaltioiden toimivaltaan (menettelyllisen itsemääräämisoikeuden periaate).[14] Väittämis- ja todistustaakan määrittämisen yksityiskohdat eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäisiä tilanteita (vastaavuusperiaate). Tästä ei ole viitteitä, vaikkakaan Itävalta ei valitettavasti ole esittänyt huomautuksissaan lainkaan toteamuksia tästä seikasta.

[14] Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 35 kohta); tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 kohta); tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 49 kohta) ja tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 kohta) laskujen oikaisemista koskevista vastaavista tilanteista.

37. Nämä yksityiskohdat eivät myöskään saa olla sellaisia, että niillä tehdään unionin oikeusjärjestyksessä tunnustettujen oikeuksien käyttäminen käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate).[15] Arvonlisäverodirektiivin soveltamisalalla viimeksi mainittu tarkoittaa myös sitä, että jäsenvaltiot ovat tätä harkintavaltaa käyttäessään velvollisia noudattamaan unionin oikeutta ja sen yleisiä periaatteita, erityisesti suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta.[16]

38. Julkisoikeudessa (vero-oikeus kuuluu julkisoikeuteen) hallintomenettelylle on tavallisesti tunnusomaista tutkintaperiaate. Tämä tarkoittaa, että veroviranomaiset voivat lähtökohtaisesti selvittää tosiseikat viran puolesta. Vero-oikeudessa tätä täydennetään yleensä erilaisilla verovelvolliselle asetetuilla yhteistyövelvoitteilla. Mitä vähemmän verovelvollinen noudattaa yhteistyövelvoitteitaan, sitä suurempi on veroviranomaisten selvitysvelvollisuus. Ennakkoratkaisupyynnöistä ei kuitenkaan käy ilmi, että P GmbH:tä olisi moitittava tältä osin laiminlyönneistä, joten veroviranomaisten velvollisuus on lähtökohtaisesti selvittää tosiseikat.

39. Jos tosiseikkoja ei voida selvittää riittävän varmasti, sovelletaan objektiivista todistustaakkaa koskevia sääntöjä. Niiden mukaan veroviranomaisilla on tavallisesti objektiivinen todistustaakka veron perusteena olevista ja veron määrää nostavista tosiseikoista, jos verovelvollinen on noudattanut yhteistyövelvoitteitaan, kun taas se, ettei veron määrää pienentäviä tosiseikkoja voida näyttää toteen, koituu verovelvollisen vahingoksi.

40. Jos muille kuin verovelvollisille annetut virheelliset laskut eivät kuitenkaan synnytä veronmaksuvelvollisuutta arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla, koska vaaraa verotulojen menettämisestä ei ole,[17] ainoastaan verovelvollisille annetut virheelliset laskut voivat johtaa arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaiseen veronmaksuvelvollisuuteen.

41. Veroviranomaisten on näin ollen lähtökohtaisesti selvitettävä, montako sisäleikkipuistossa käynnistä laadituista laskuista annettiin verovelvollisille, jotta arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitetun veronmaksuvelvollisuuden voidaan katsoa syntyneen. Koska vero-oikeudelle on kuitenkin ominaista erittäin monien tapahtumien, verovelvollisten ja hallintotoimien hallinnointi (niin kutsutut joukkomenettelyt), jäsenvaltioissa on aivan tavallista,[18] että veroviranomaiset voivat arvioida veron perusteita, jos niitä ei voida määrittää.

[15] Tuomio 9.9.2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, 59 kohta); tuomio 16.7.2020, UR (Asianajajien arvonlisäverovelvollisuus) (C-424/19, EU:C:2020:581, 25 kohta); tuomio 4.3.2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, 58 kohta); tuomio 10.7.2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 kohta); tuomio 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 kohta); tuomio 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, 17 kohta) ja tuomio 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, 24 kohta).

[16] Vastaavasti jo myös: Tuomio 16.5.2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, 51 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 29.2.2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, 84 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 13.10.2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[17] Tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[18] Saksassa yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung) 162 §:n 1 momentissa säädetään nimenomaisesti veroviranomaisten arviointivallasta. Italiassa asetuksen (decreto legge) nro 331/93, joka on muunnettu laiksi 29.10.1993 annetulla lailla nro 427, 62f §:n 3 momentissa ja 62b §:ssä sallittiin yrityksen kokonaisliikevaihdon määrittäminen induktiivisesti (toisin sanoen sen arvioiminen). Itävallassa liittovaltion, osavaltioiden ja kuntien maksu- ja veroviranomaisten hallinnoimia veroja ja maksuja koskevista yleisistä säännöksistä ja menettelystä annetun liittovaltion lain (Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung) 184 §:ssä säädetään vastaavasta arviointivallasta.

3. Veroviranomaisten arviointivalta ja unionin oikeus

42. Kuten myös komissio perustellusti korostaa, unionin oikeus ei ole esteenä arviointivallalle. Edellytyksenä on kuitenkin, että tätä arviointivaltaa käytetään verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukaisesti.[19]

43. Unionin tuomioistuin on todennut verovelvollisen liikevaihdon arvioinnista,[20] että ”arvonlisäverodirektiiviä, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä – – kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verohallinto saa silloin, kun ilmoitettujen tulojen ja toimialaselvitysten perusteella arvioitujen tulojen välillä on huomattavia eroja, turvautua – – induktiiviseen menetelmään määrittääkseen verovelvollisen liikevaihdon määrän”.

44. Tämä ei eroa mitenkään sen vuoksi tehtävästä liikevaihdon arvioinnista, että veroviranomaiset pitävät verovelvollisen liikevaihtoilmoitusta epäuskottavana. Kuten unionin tuomioistuin lisäksi toteaa, edellytyksenä on kuitenkin, että ”kyseinen lainsäädäntö ja sen soveltaminen mahdollistavat sen, että verovelvollinen voi kyseenalaistaa verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, suhteellisuusperiaatteesta ja puolustautumisoikeuksien periaatteesta johtuvien vaatimusten mukaisesti tällä menetelmällä saadut tulokset kaikkien käytettävissään olevien todisteiden perusteella”.

45. Suhteellisuusperiaate estää sen, että tarkoitus (veron kantaminen vaarantamisvastuun perusteella) pyhittää keinot (arviointi, jonka mukaan kaikki laskut annettiin verovelvollisille).

46. Tässä yhteydessä ratkaiseva merkitys on yksittäistapauksen kaikilla olosuhteilla, käsiteltävässä asiassa sillä tosiseikalla, että sisäleikkipuiston asiakkaat ovat todennäköisemmin harvoin arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettuja verovelvollisia. Kuten unionin tuomioistuin on jo katsonut, liikevaihdon arvioinnin on oltava paikkansapitävä, luotettava ja ajan tasalla.[21] Sama pätee myös sellaisten laskujen arviointiin, joihin liittyy vaara verotulojen menettämisestä. Arvioinnin on kuvastettava todellisuutta ja yleistä elämänkokemusta, minkä vuoksi esimerkiksi arviointi, jonka mukaan 50 prosenttia laskuista annettiin verovelvollisille, vaikuttaa suhteettomalta käsiteltävässä asiassa.

47. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa ”täydellisen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista”.[22] Arvonlisäverolainsäädännössä vahvistettu neutraalisuusperiaate edellyttääkin, että veroja valtion

[19] Tuomio 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, 37 kohta), jossa viitataan tuomioon 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, 44 kohta).

[20] Tuomio 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, 46 kohta).

[21] Tuomio 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, 42 kohta – jossa tätä tosin nimitetään ”kyseisen liikevaihdon määrittämiseksi induktion avulla”, mikä on mielestäni kuitenkin pelkästään kiertoilmaus arvioinnille).

[22] Tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, 38 kohta); tuomio 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta); tuomio 3.3.2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 14.2.1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, 19 kohta).

lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on lähtökohtaisesti vapautettava lopullisesta arvonlisäverorasitteesta,[23] sikäli kuin yritystoiminta itsessään palvelee (lähtökohtaisesti) veronalaisten liiketoimien toteuttamista.[24] Tilanne on tällainen käsiteltävässä asiassa.

48. Jos on annettu virheellisiä laskuja, joihin on merkitty liian suuri arvonlisävero, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen varmistetaan sillä, että jäsenvaltioiden on säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun tämä on oikea-aikaisesti ja täysimääräisesti poistanut verotulojen menettämisen vaaran.[25] Ylimitoitettu arviointi tekisi tämän kuitenkin tehottomaksi. Neutraalisuus- ja suhteellisuusperiaatteesta seuraa näin ollen, että nyt tarkasteltavan kaltaisessa tapauksessa, jossa yleisen elämänkokemuksen perusteella P GmbH:n asiakkaista pikemminkin pieni osa on verovelvollisia, veroviranomaiset voivat arvioida tätä määrää myös ainoastaan maltillisesti.

49. Konkreettiset perusteet sen arvioimiseen, miten suureen osaan laskuista liittyy vaara verotulojen menettämisestä, käyvät näin ollen ilmi – kuten Bundesfinanzgericht on valituksenalaisessa tuomiossaan perustellusti todennut – suoritetun palvelun tyypistä ja tyypillisestä asiakaskunnasta. Sellaisten palvelujen tapauksessa, joita verovelvolliset tavallisesti käyttävät, tätä voidaan arvioida suurpiirteisemmin, jos laskun antaja ei pysty esittämään perusteita sille, miksi tietty prosenttiosuus laskuista annettiin muille kuin verovelvollisille. Nyt kyseessä olevien kaltaisten palvelujen tapauksessa, joita suoritetaan pääosin muille kuin verovelvollisille, on tehtävä varovaisempi arvio, jos veroviranomaiset eivät pysty esittämään perusteita sille, miksi osa laskuista laadittiin tästä huolimatta verovelvollisille.

50. Perusteita tähän arviointiin saadaan mahdollisesti myös jälkikäteen tehtävästä pistokokeesta – yhden päivän aikana kaikilta kävijöiltä kysytään, ovatko he rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi. Tässä on kuitenkin viime kädessä kyse tosiseikkojen ja todisteiden arvioinnista konkreettisessa yksittäistapauksessa, ja tämä arviointi on kansallisen tuomioistuimen tehtävä. Bundesfinanzgerichtin valituksenalaisessa tuomiossaan esittämä olettama, jonka mukaan ainoastaan 0,5 prosenttia palveluista suoritettiin verovelvollisille, ei joka tapauksessa ole nähdäkseni kaukaa haettu eikä vaikuta myöskään suhteettomalta.

51. Mahdollinen olisi myös niin kutsuttu varmuuslisä (esim. 5 prosenttia), jotta estetään kaikenlainen verotulojen vaarantuminen. Tässä lisässä olisi kuitenkin myös otettava huomioon, kuka on aiheuttanut vaarantamisen, jolta sillä on tarkoitus ”suojautua”. Jos virhe laskun antamisessa johtui nimittäin veroviranomaisten itsensä antamista virheellisistä tiedoista tai on seurausta vasta myöhemmin muutetusta oikeuskäytännöstä, tämä virhe ja siten myöskään mahdollinen verotulojen vaarantuminen eivät olleet laskun antajan määräysvallassa. Koska verovelvollinen – kuten unionin tuomioistuin perustellusti kuvaa – ainoastaan kerää verotuloja valtion lukuun, varmuuslisälle ei olisi sijaa. Jos elinkeinonharjoittaja on sitä vastoin tehnyt virheen oikean verokannan määrittämisessä, verotulojen menettämisen vaara voidaan ehdottomasti ottaa huomioon arvioinnin yhteydessä tällaisen varmuuslisän muodossa.

[23] Vakiintunut oikeuskäytäntö, ks. esim. tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta) ja tuomio 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 kohta).

[24] Ks. tuomio 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta); tuomio 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 kohta); tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, 42 kohta).

[25] Tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 28 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 kohta); tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 37 kohta); tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 37 kohta); tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 kohta) ja tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 58 kohta).

V Ratkaisuehdotus

52. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Verwaltungsgerichtshofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1. Henkilö ei ole arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveroa virheellisistä laskuista, jotka se on antanut muulle kuin verovelvolliselle, vaikka se on antanut toisille, verovelvollisille henkilöille muita virheellisiä laskuja, joiden osalta se on kyseisen artiklan nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveroa. Näiden laskujen osuus on tarvittaessa määritettävä arvioimalla.

2. Perusteet sen arvioimiseen, miten suureen osaan laskuista liittyy vaara verotulojen menettämisestä, käyvät tässä yhteydessä ilmi suoritetun palvelun tyypistä ja tyypillisestä asiakaskunnasta. Merkityksellinen peruste arvioinnin kannalta voi olla myös se, kuka on aiheuttanut virheen ja miten laskun antaja on myötävaikuttanut tosiseikkojen selvittämiseen.