Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

21 päivänä maaliskuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Vapaa-aikaan ja fyysisen kunnon kohottamiseen liittyvien palvelujen tarjoaminen – Palveluihin oikeuttavien lippuvihkojen myynti, joka on todennettu kassakoneella ja kassakuiteilla – Veron peruste – Verokantaa koskeva virhe – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Verovelan oikaiseminen veron perusteen muuttumisen vuoksi – Kansallinen käytäntö, joka ei laskun puuttuessa mahdollista arvonlisäveron määrän oikaisemista ja liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamista – Verotulojen menettämisen vaaraa ei ole – Perusteetonta etua koskeva väite

Asiassa C-606/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 23.6.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.9.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

vastaan

B. sp. z o.o., aiemmin B. sp.j.,

jossa asian käsittelyyn osallistuu

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit N. Wahl (esittelevä tuomari), joka hoitaa seitsemännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, J. Passer ja M. L. Arastey Sahún,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

– Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, edustajinaan B. Kołodziej ja T. Wojciechowski,

– B. sp. z o.o., edustajinaan R. Baraniewicz, T. Pabiański ja J. Tokarski, doradcy podatkowi, ja A. Zubik, radca prawny,

– Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, edustajanaan P. Chrupek, radca prawny,

– Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja M. Owsiany-Hornung,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.11.2023 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 direktiivi 2006/112), 1 artiklan 2 kohdan ja 73 artiklan tulkintaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteen valossa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Bydgoszczin veroviraston johtaja, Puola) ja toisaalta B. sp.j., josta on mainitun pyynnön esittämisen jälkeen tullut B. sp. z o.o., ja jossa on kyse siitä, että veroviranomainen on laskujen puuttuessa kieltäytynyt toteamasta, että B:n tekemistä arvonlisäveron oikaisuilmoituksista seuraa, että B:ltä on kannettu liikaa arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

4 Kyseisen direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

5 Mainitun direktiivin 78 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

– –”

6 Saman 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;

– –”

7 Direktiivin 2006/112 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

– –

6) luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu tai suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu;

7) päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu – –, jos kyseinen päivä voidaan määrittää ja se on muu kuin laskun laatimispäivä;

– –

8) kunkin verokannan tai vapautuksen osalta arvonlisäveron peruste, yksikköhinta ilman veroa sekä mahdolliset hyvitykset tai alennukset, jos ne eivät sisälly yksikköhintaan;

9) sovellettava arvonlisäverokanta;

10) maksettava arvonlisäveron määrä, paitsi jos sovelletaan erityisjärjestelmää, jossa tämän direktiivin mukaisesti tällaista seikkaa ei mainita;

– –”

8 Kyseisen direktiivin 226 b artiklassa, joka lisättiin direktiivillä 2010/45 ja jota on ollut sovellettava 1.1.2013 lähtien, säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vaadittava, että 220 a artiklan ja 221 artiklan 1 ja 2 kohdan nojalla laadituissa yksinkertaistetuissa laskuissa on ainakin seuraavat tiedot:

a) laatimispäivä;

b) tavarat luovuttavan tai palvelut suorittavan verovelvollisen tunnistetiedot;

c) luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen tunnistetiedot;

d) maksettava arvonlisäveron määrä tai tiedot, joiden perusteella se voidaan laskea;

e) jos laadittu lasku on tosite tai ilmoitus, jota pidetään laskuna 219 artiklan nojalla, erityinen ja yksiselitteinen viittaus kyseiseen alkuperäiseen laskuun sekä erityiset tiedot, joita muutetaan.

Jäsenvaltiot eivät saa vaatia laskuihin muita tietoja kuin 226, 227 ja 230 artiklassa tarkoitetut tiedot.”

Puolan oikeus

9 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 2006, järjestysnumero 710), sellaisena kuin se oli voimassa 31.12.2013 asti (Dz. U nro 177, järjestysnumero 1054), 29 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”4a Silloin kun veron peruste pienenee suhteessa laskussa esitettyyn veron perusteeseen, verovelvollinen saa alentaa veron perustetta edellyttäen, että verovelvollisella on ennen verokauden, jonka aikana tavaran tai palvelun hankkija on saanut korjatun laskun, veroilmoituksen jättämisajan päättymistä hallussaan ilmoitus siitä, että tavaran tai palvelun hankkija on vastaanottanut korjatun laskun tavarasta tai palvelusta, josta lasku on laadittu. Jos verovelvollinen saa tavaran tai palvelun hankkijalta vahvistuksen laskun oikaisun vastaanottamisesta verokauden veroilmoituksen jättämisajan päättymisen jälkeen, verovelvollisella on oikeus huomioida laskun korjaus sillä verokaudella, jonka aikana kyseinen vastaanottoilmoitus on saatu.

– –

4c Edellä olevaa 4a momentin säännöstä sovelletaan soveltuvin osin, jos laskussa on virhe veron määrässä ja laskusta, jossa veron määrä on liian suuri, on tehty laskun oikaisu.”

10 Kyseiseen lakiin, sellaisena kuin se on ollut voimassa 1.1.2014 alkaen (Dz. U 2016, järjestysnumero 710), sisältyy 29a §, jonka 13 ja 14 momentissa säädetään seuraavaa:

”13. Edellä – – tarkoitetuissa tapauksissa veron perustetta alennetaan suhteessa siihen veron perusteeseen, joka on ilmoitettu laskussa veron määrän kanssa, sillä edellytyksellä, että verovelvollisella on, ennen veroilmoituksen jättämisen määräaikaa tietyltä verokaudelta, jonka aikana tavaran tai palvelun hankkija on saanut laskun oikaisun, vahvistus laskun oikaisun vastaanottamisesta tavaran tai palvelun hankkijalta, jolle lasku on annettu. Vahvistuksen

saaminen tavaran tai palvelun hankkijalta laskun oikaisun vastaanottamisesta kyseisen verokauden veroilmoituksen jättämisen määräpäivän jälkeen oikeuttaa verovelvollisen ottamaan huomioon laskun oikaisun siltä tilityskaudelta, jolla tämä vahvistus on saatu.

14. Edellä olevaa 13 momentin säännöstä sovelletaan soveltuvin osin, jos laskussa on virhe veron määrässä ja laskusta, jossa veron määrä on liian suuri, on tehty laskun oikaisu.”

11 Kassakoneista 14.3.2013 annetun valtiovarainministeriön asetuksen (Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących) (Dz. U., järjestysnumero 363) 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”– –

5. Jos kirjaamisessa on tapahtunut ilmeinen virhe, verovelvollisen on viipymättä oikaistava se kirjaamalla erilliselle asiakirjalle

1) väärin kirjattu myynti (myynnin bruttoarvo ja veron määrä)

2) lyhyt kuvaus virheen sattumisen syystä ja olosuhteista sekä liitteenä alkuperäinen kuitti, joka todentaa myynnin, johon liittyen ilmeinen virhe tapahtui.

6. Edellä 5 momentissa tarkoitetussa tapauksessa verovelvollinen kirjaa oikean määräisen myynnin kassakoneella.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

12 B. tarjoaa vapaa-ajan toimintaan ja fyysisen kunnon kohottamiseen liittyviä palveluja, eli se myy urheiluseuran tiloihin pääsyyn ja tiloissa sijaitsevien laitteiden vapaaseen käyttöön oikeuttavia lippuvihkoja. Se päätti vuonna 2016 Puolan uuden verotulkinnan mukaisesti soveltaa näihin palveluihin alennettua arvonlisäverokantaa (8 prosenttia 23 prosentin sijasta).

13 B. jätti näin ollen 27.1.2016 arvonlisäveron oikaisuilmoitukset vuoden 2012 tammi–maaliskuulta, kesä–lokakuulta ja joulukuulta, vuoden 2013 tammi-, helmi-, marras- ja joulukuulta ja vuoden 2014 tammi-, helmi-, huhti- ja toukokuulta.

14 Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (T:n 2. verotoimiston päällikkö, Puola) kieltäytyi 22.6.2017 tekemällään päätöksellä toteamasta, että B:ltä oli kannettu liikaa arvonlisäveroa edellä mainituilta verokausilta, ja totesi muun muassa, että niin kauan kuin verollisen toiminnan harjoittamisen vahvistavaa asiakirjaa ei ollut oikaistu tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta annetun lain mukaisesti, verovelvollisella ei ollut oikeutta oikaista kirjanpitoaan eikä ilmoituksiaan.

15 Bydgoszczin veroviraston johtaja vahvisti tämän päätöksen 24.11.2017 tekemällään päätöksellä ja korosti, ettei laissa ollut säännöksiä mahdollisuudesta oikaista arvonlisäveroilmoituksessa ilmoitettu veron peruste ja maksettava vero verokausilta, joita pyyntö liikaa maksetun arvonlisäveron toteamisesta koskee, mikäli kyseessä olevien laitteiden käyttöön oikeuttavien pääsylippujen tai lippuvihkojen myyntejä ei ole vahvistettu laskuilla. B. ei nimittäin ole voinut laatia oikaistuja laskuja, koska näiden myyntien yhteydessä ei ollut laadittu laskuja. Näin ollen B. on ollut velvollinen tilittämään vähennysjärjestelmän huomioon ottamisen jälkeen Puolan valtiolle kokonaisuudessaan loppukuluttajilta kannettavana verona kannetun määrän.

16 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Bydgoszczin voivodikunnan hallintotuomioistuin), jossa B. nosti kanteen viimeksi mainitusta päätöksestä, kumosi kyseisen päätöksen 7.3.2018 antamallaan tuomiolla ja katsoi erityisesti, että kassakoneista annetun valtiovarainministerin asetuksen 3 §:n 3–6 momentti eivät kata kaikkia tapahtumia, jotka voivat olla oikaisuperuste, joten oikaisuperuste on mahdollinen myös muissa tilanteissa. Se katsoi näin ollen, että verovelvollisella oli oikeus oikaista myynnistä, jonka todenperäisyys osoitetaan kassakuiteilla, maksettavan veron määrää. Ostajalle annetun alkuperäisen kassakuitin puuttuminen ei ole tältä osin esteenä, koska kassakoneeseen tallennetut tiedot voidaan lukea koneelta useaan kertaan. Näin ollen kyseisen kassakoneen muistin sisällön selvittäminen on luotettava keino saada todiste liiketoimesta, joka on oikaistava verovelvollisen tekemän virheen vuoksi.

17 Bydgoszczin veroviraston johtaja teki Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczyn tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola).

18 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [direktiivin 2006/112] 1 artiklan 2 kohtaa ja 73 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja yhdenvertaisen kohtelun periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansallisten veroviranomaisten käytännölle, jonka mukaan – kansallisen oikeusperustan puuttumisen ja perusteettoman edun saamisen vuoksi – veron perustetta ja myynnin arvonlisäveron määrää ei saada oikaista, jos tavaroiden ja palveluiden myynti kuluttajille liian korkealla arvonlisäverokannalla on rekisteröity kassakoneella ja vahvistettu kuitilla mutta ei arvonlisäveron sisältävällä laskulla, missä yhteydessä hinta (myynnin bruttoarvo) ei oikaisun seurauksena muuttuisi?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Aluksi on muistutettava, että kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetty kysymys uudelleen (ks. vastaavasti tuomio 27.3.2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Tätä varten unionin tuomioistuin voi poimia kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ne unionin oikeuden säännöt ja periaatteet, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon pääasian riidan kohde (tuomio 27.3.2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on perustellusti maininnut direktiivin 2006/112 78 artiklan a alakohdan kuuluvan pääasiaan sovellettaviin oikeussääntöihin, koska kyseisessä säännöksessä täsmennetään kyseisen direktiivin 73 artiklassa tarkoitettuun veron perusteeseen sisällytettävät seikat, joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa kysymyksessään.

22 Tämä kysymys on näin ollen ymmärrettävä siten, että sillä pyritään lähinnä selvittämään, onko kyseisen direktiivin 1 artiklan 2 kohtaa ja 73 artiklaa, luettuna yhdessä sen 78 artiklan a alakohdan kanssa, tulkittava verotuksen neutraalisuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteen valossa siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion veroviranomaisten käytännölle, jonka mukaan on kiellettyä oikaista maksettava arvonlisävero veroilmoituksella silloin, kun tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset on tehty soveltamalla liian korkeaa arvonlisäverokantaa, koska näistä liiketoimista ei ole annettu laskuja vaan kassakoneen kassakuitit.

23 Tässä yhteydessä on korostettava, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Tästä seuraa, että jäsenvaltion veroviranomaiset loukkaisivat suhteettomasti arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta jättämällä verovelvollisen vastattavaksi arvonlisäveron, jonka palautukseen tällä on oikeus, vaikka yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta (tuomio 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, 55 kohta).

25 Aluksi on siis määritettävä, onko verovelvollisella oikeus vaatia palautusta silloin, kun verovelvollinen on virheellisesti mutta asianomaisen jäsenvaltion veroviranomaisten alun perin antamien ohjeiden mukaisesti soveltanut toteuttamiinsa arvonlisäverollisiin liiketoimiin yleistä arvonlisäverokantaa, tässä tapauksessa 23 prosentin verokantaa, vaikka oikea verokanta oli 8 prosentin alennettu verokanta.

26 Koska tämän tuomion 23 ja 24 kohdassa mieleen palautetun arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaan arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on rasittaa ainoastaan loppukuluttajaa (tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoğin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), loppukuluttajan ja tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan välillä sovitun hinnan on katsottava sisältävän näistä liiketoimista kannetun arvonlisäveron siitä riippumatta, onko liiketoimista annettu lasku vai ei (ks. vastaavasti tuomio 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, 34 kohta).

27 Tämä tulkinta perustuu direktiivin 2006/112 78 artiklan a alakohtaan, jonka mukaan itse arvonlisävero ei sisälly veron perusteeseen, mistä seuraa, että arvonlisävero sisältyy suoraan lain nojalla aina sovittuun hintaan siinäkin tapauksessa, että verovelvollinen on tehnyt virheen sovellettavan verokannan määrittämisessä.

28 Oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, ettei tämä seikka välttämättä poista verovelvolliselta oikeutta saada kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisilta palautusta kokonaan tai osittain siitä arvonlisäveron liikaa maksetusta määrästä, jonka se on virheellisesti kantanut loppukuluttajilta ja tilittänyt kyseisille viranomaisille. Näin on erityisesti silloin, kun verovelvolliselle on aiheutunut väärän arvonlisäverokannan soveltamisen vuoksi vahinkoa sen myyntivolyymin pienentymisestä (ks. vastaavasti tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Toisin sanoen se, ettei taloudellisia menetyksiä tai haittaa ole aiheutunut, ei välttämättä johdu siitä, että arvonlisävero on kokonaisuudessaan vyörytetty

loppukuluttajalle, koska elinkeinonharjoittajalle on siinäkin tapauksessa voinut aiheutua taloudellisia menetyksiä siitä, että sen myyntivolyymi on pienentynyt (tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, 56 kohta).

29 Seuraavaksi on todettava, että koska verovelvollisen oikeus kyseisen arvonlisäveron liikaa maksetun määrän palautukseen kokonaan tai osittain on lähtökohtaisesti vahvistettu, on tutkittava, voivatko asianomaisen jäsenvaltion veroviranomaiset asettaa tämän oikeuden edellytykseksi sen, että virheellisen arvonlisäverokannan sisältävät laskut oikaistaan etukäteen, mistä seuraa, että palautus evätään järjestelmällisesti, kun verovelvollisen liiketoimista ei niiden luonteen ja rahamäärän vuoksi ole annettu laskuja, joita ei näin ollen voida oikaista, vaan kassakoneen kassakuitit.

30 Tässä yhteydessä on täsmennettävä, että direktiivissä 2006/112 ei käsitellä kysymystä verovelvollisten veroilmoitusten oikaisemisesta siinä tapauksessa, että on sovellettu virheellistä arvonlisäverokantaa. Jäsenvaltioiden on siis kansallisissa oikeusjärjestyksissään tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteita noudattaen säädettävä mahdollisuudesta oikaista perusteettomasti kannettu vero.

31 Kyseessä olevan jäsenvaltion veroviranomaisten käytännön kaltainen käytäntö on tehokkuusperiaatteen vastainen tehdessään tämän oikaisun mahdottomaksi silloin, kun verovelvollisen liiketoiminnassa ei laadita laskuja vaan annetaan pelkät kassakoneen kassakuitit, koska siinä ei oteta huomioon mahdollisuutta oikaista kyseisiin liiketoimiin liittyvät arvonlisäveroilmoitukset tyhjentävästi ja tarkasti muun muassa kyseisen kassakoneen muistiin sisältyvien tietojen avulla.

32 Yhdenvertaisen kohtelun periaatteen osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että vaikka verotuksen neutraalisuuden periaatteen, joka ilmentää arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, loukkaamisesta voi olla kysymys ainoastaan kilpailevien elinkeinonharjoittajien välillä, yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen voi ilmetä veroasioissa muuntyyppisinä syrjinnän muotoina, jotka kohdistuvat sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita mutta ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa (tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 On riittävää todeta, että koska nyt käsiteltävässä asiassa verovelvollinen on asianomaisen jäsenvaltion veroviranomaisten alun perin ensisijaisena pitämän tulkinnan mukaisesti soveltanut 23 prosentin arvonlisäverokantaa, hän on väistämättä joutunut epäedulliseen asemaan 8 prosentin alennettua arvonlisäverokantaa soveltaneisiin välittömiin kilpailijoihinsa nähden joko siksi, että tämä verokanta on vyörytetty osittain tai kokonaan sen hintoihin, mikä on vaikuttanut sen kilpailukykyyn kyseessä olevien kilpailijoiden soveltamiin hintoihin nähden ja siten mahdollisesti sen myyntivolyymiin, tai siksi, että sen voittomarginaalia on pienennetty hintojen pitämiseksi kilpailukykyisinä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaileman kaltainen jäsenvaltion veroviranomaisten käytäntö on näin ollen myös verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

34 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee vielä, että unionin oikeudessa sallitaan se, että kansallisessa oikeusjärjestyksessä kieltäydytään palauttamasta perusteettomasti kannettuja veroja, jos oikeudenhaltijat saavat siitä perusteetonta etua (ks. vastaavasti tuomio 18.6.2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, 48 kohta).

35 Unionin oikeusjärjestyksessä tältä osin taattujen oikeuksien suojelu ei siis edellytä unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen ja maksujen palauttamista, jos on osoitettu, että henkilö, joka on velvollinen maksamaan veron tai maksun, on todellisuudessa vyöryttänyt sen toisille henkilöille (tuomio 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Koska unioni ei ole antanut verojen palautusvaatimuksia koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää kyseisten vaatimusten esittämistä koskevista edellytyksistä, joiden on kuitenkin oltava vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia (tuomio 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Jäsenvaltio voi näin ollen kieltäytyä palauttamasta lainvastaista arvonlisäveron osaa sillä perusteella, että verovelvollinen saisi perusteetonta etua tällaisesta palauttamisesta, edellyttäen, että perusteettomasti kannetusta verosta verovelvolliselle aiheutunut taloudellinen rasitus on kokonaisuudessaan poistettu (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, 28 kohta), mistä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistuttava.

38 Unionin tuomioistuin on nimittäin täsmentänyt tältä osin, että sen perusteettoman edun olemassaolo ja määrä, jonka verovelvollinen saisi unionin oikeuden kannalta perusteettomasti kannetun veron palauttamisesta, ovat tosiseikkoja koskevia kysymyksiä, jotka kuuluvat kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan, ja tässä yhteydessä kansallinen tuomioistuin arvioi vapaasti sille esitettyjä todisteita sellaisen taloudellisen analyysin perusteella, jossa otetaan huomioon kaikki merkitykselliset seikat (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Esitettyyn kysymykseen on edellä todetuin perustein vastattava, että direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohtaa ja 73 artiklaa, luettuna yhdessä sen 78 artiklan a alakohdan kanssa, on tulkittava verotuksen neutraalisuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteen valossa siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion veroviranomaisten käytännölle, jonka mukaan on kiellettyä oikaista maksettava arvonlisävero veroilmoituksella silloin, kun tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset on tehty soveltamalla liian korkeaa arvonlisäverokantaa, koska näistä liiketoimista ei ole annettu laskuja vaan kassakoneen kassakuitit. Tässäkin tilanteessa verovelvollisella, joka on virheellisesti soveltanut liian korkeaa arvonlisäverokantaa, on oikeus esittää palautushakemus asianomaisen jäsenvaltion veroviranomaisille, ja veroviranomaiset voivat vedota kyseisen verovelvollisen saamaan perusteettomaan etuun vain, jos ne ovat kaikki merkitykselliset seikat huomioon ottavan taloudellisen analyysin päätteeksi osoittaneet, että perusteettomasti kannetusta verosta kyseiselle verovelvolliselle aiheutunut taloudellinen rasitus on poistettu kokonaisuudessaan.

Oikeudenkäyntikulut

40 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 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 1 artiklan 2 kohtaa ja 73 artiklaa, luettuina yhdessä sen 78 artiklan kanssa,

on tulkittava

verotuksen neutraalisuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteen valossa siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion veroviranomaisten käytännölle, jonka mukaan on kiellettyä oikaista maksettava arvonlisävero veroilmoituksella silloin, kun tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset on tehty soveltamalla liian korkeaa arvonlisäverokantaa, koska näistä liiketoimista ei ole annettu laskuja vaan kassakoneen kassakuitit. Tässäkin tilanteessa verovelvollisella, joka on virheellisesti soveltanut liian korkeaa arvonlisäverokantaa, on oikeus esittää palautushakemus asianomaisen jäsenvaltion veroviranomaisille, ja veroviranomaiset voivat vedota kyseisen verovelvollisen saamaan perusteettomaan etuun vain, jos ne ovat kaikki merkitykselliset seikat huomioon ottavan taloudellisen analyysin päätteeksi osoittaneet, että perusteettomasti kannetusta verosta kyseiselle verovelvolliselle aiheutunut taloudellinen rasitus on poistettu kokonaisuudessaan.

Allekirjoitukset