UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

23 päivänä huhtikuuta 2015 *

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — Verotuksen neutraalisuuden periaate — Arvonlisäverovelvollinen henkilö — Palvelujen vastaanottajan virheellisesti maksama arvonlisävero — Arvonlisäveron kantaminen palvelujen suorittajalta — Arvonlisäveron palautuksen epääminen palvelujen suorittajalta

Asiassa C-111/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Varhoven administrativen sad (Bulgaria) on esittänyt 24.2.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.3.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

GST – Sarviz AG Germania

vastaan

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja S. Rodin sekä tuomarit A. Borg Barthet (esittelevä tuomari) ja E. Levits,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenään G. Arnaudov,

— Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova ja M. Georgieva,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis ja I. Kotsoni,

— Euroopan komissio, asiamiehinään S. Petrova ja C. Soulay,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 193 ja 194 artiklan tulkintaa ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat GST – Sarviz AG Germania (jäljempänä GST – Sarviz) ja Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Plovdivin toimipaikan vero- ja sosiaalivakuutusasioiden muutoksenhakuyksikön johtaja, jäljempänä Direktor) ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu on kieltäytynyt palauttamasta arvonlisäveroa GST – Sarvizille.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

4 Direktiivin 194 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun suorituksen tekee verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava, jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastaanottaja.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdan soveltamisedellytykset.”

Bulgarian oikeus

5 Bulgarian arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavena stoynost; DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä ZDDS), 82 §:ssä määritetään arvonlisäveron maksamiseen velvollinen henkilö verollisen liiketoiminnan yhteydessä.

6 ZDDS:n 82 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tämän lain nojalla arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja on velvollinen maksamaan veron lukuun ottamatta 4 ja 5 momentissa säädettyjä tapauksia.”

7 Kyseisen 82 §:n 2 momentin mukaan on niin, että ”jos tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja on verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut Bulgariaan, ja verollisen luovutuksen tai palvelun suorituspaikka on Bulgariassa, veron suorittaa suorituksen vastaanottaja, kun kyseessä on

– –

3) palvelujen suorittaminen, jos vastaanottaja on 3 §:n 1, 5 ja 6 momentissa tarkoitettu verovelvollinen”.

8 ZDDS:n 71 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan ”verovelvollinen henkilö käyttää oikeuttaan ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, jos seuraavat edellytykset täyttyvät: – – henkilöllä on hallussaan 114 ja 115 §:n vaatimusten mukaisesti laadittu veroasiakirja, jossa arvonlisävero näkyy erillisellä rivillä sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joiden vastaanottaja henkilö on – –”.

9 ZDDS:n 102 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos veroviranomainen toteaa, että henkilö ei ole täyttänyt määräajassa velvollisuuttaan rekisteröintihakemuksen esittämiseen, se rekisteröi tämän rekisteröintipäätöksellä, jos rekisteröinnin edellytykset täyttyvät.”

10 Vero- ja sosiaaliturvaprosessikoodeksin (danachno osiguritelen protsesualen kodeks) 129 §:n 1, 5 ja 7 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Kuittaus tai palautus voidaan suorittaa veroviranomaisen aloitteesta tai asianomaisen henkilön kirjallisen hakemuksen perusteella. Kuittausta tai palautusta koskeva hakemus tutkitaan, jos se on esitetty ennen viiden vuoden määräajan – joka alkaa kulua tammikuun 1. päivästä, joka seuraa vuotta, jona palautusperuste on syntynyt – päättymistä, ellei laissa toisin säädetä.

– –

5. Veroviranomaisen on 2 momentin 2 kohdan nojalla 30 päivän kuluessa siitä, kun sille on esitetty lainvoimainen tuomioistuimen tuomio tai lainvoimainen hallintotoimi, palautettava tai kuitattava kokonaan siinä mainitut summat 6 momentin nojalla kertyneet korot mukaan lukien, jos tuomiossa tai hallintotoimessa on tunnustettu velallisen oikeus suoritukseen, joka koskee 1) virheellisesti tai perusteettomasti maksettuja, suoritettuja tai kannettuja summia, jotka liittyvät veroihin, pakollisiin vakuutusmaksuihin, muihin maksuihin, sakkoihin tai uhkasakkoihin, jotka toimivaltaiset veroviranomaiset ovat vahvistaneet, perineet tai määränneet, mukaan lukien kirjallisen ohjeen tai kirjallisen lausunnon perusteella suoritetut summat; 2) perusteettomasti evättyjä palautussummia; 3) myönnettyjä summia, korvauksia ja syntyneitä kuluja.

– –

7. Kuittaus- ja palautuspäätöksiin voidaan hakea muutosta verotarkastuspäätöstä koskevan muutoksenhakumenettelyn mukaisesti.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 GST – Sarviz, jonka kotipaikka on Saksassa, suoritti 15.2.–29.12.2010 palveluja GST Skafolding Bulgaria EOOD:lle (jäljempänä GST Skafolding), jonka kotipaikka on Bulgariassa. Koska GST Skafolding katsoi, että GST – Sarvizilla ei palveluja riidanalaisen ajanjakson aikana suorittaessaan ollut kiinteää toimipaikkaa Bulgariassa, se maksoi arvonlisäveron kyseisistä palveluista ZDDS:n 82 §:n 2 momentissa säädetyn käännetyn verovelvollisuuden (ts. käännetyn veronmaksuvelvollisuuden) mukaisesti. Se laati ZDDS:n 117 §:n 1 momentissa tarkoitetut ilmoitukset GST-Sarvizin laskuista ja esitti ne myyntireskontrassa.

12 Bulgarian veroviranomainen totesi 12.3.2012 tekemässään verotarkastuspäätöksessä, että GST – Sarvizilla oli GST Skafoldingille suorittamiensa palvelujen ajankohtana ZDDS:n lisäsäännösten 1 §:n 10 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka Bulgariassa ja että GST – Sarviz oli arvonlisäverovelvollinen näistä palveluista. Veroviranomainen katsoi, että tämän yhtiön olisi pitänyt

tehdä rekisteröintihakemus viimeistään 15.2.2010. Tämän perusteella veroviranomainen totesi verotarkastuspäätöksessä, että kyseinen yhtiö oli velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa 15.2.–29.12.2010 suorittamistaan palveluista ja että veron määrä oli 224 914,89 Bulgarian levaa (BGN) lisättynä viivästyskoroilla.

13 GST – Sarviz maksoi veroviranomaisen vaatiman summan 26.3.2012 ja esitti 5.9.2012 vaatimuksen maksetun arvonlisäveron kuittauksesta tai palauttamisesta vero- ja sosiaaliturvaprosessikoodeksin 129 §:n 1 momentin perusteella.

14 Veroviranomainen kieltäytyi arvonlisäveron palauttamisesta 1.10.2012 antamassaan kuittauksesta tai palautuksesta tehdyssä päätöksessä sillä perusteella, että arvonlisäveron palauttamisen lainmukaiset edellytykset eivät nyt käsiteltävässä asiassa täyttyneet. Veroviranomainen katsoi, että koska verotarkastuspäätös oli pätevä ja koska ei ollut olemassa vero- ja sosiaaliturvaprosessikoodeksin 129 §:n 5 momentissa tarkoitettua lainvoimaista tuomioistuimen tuomiota eikä lainvoimaista hallintotoimea, maksettua veroa ei voitu katsoa perusteettomaksi eikä sitä ollut tarpeen palauttaa.

15 GST – Sarviz teki oikaisuvaatimuksen Direktorille. Direktor hylkäsi tämän oikaisuvaatimuksen 21.12.2012 tekemällään päätöksellä siksi, että riidanalainen toimi oli lainmukainen niistä syistä, joihin se perustui. Tästä päätöksestä nostettiin kanne Administrativen sad Plovdivissa (Plovdivin hallintotuomioistuin). Myös se hylättiin perustein, jotka vastasivat veroviranomaisen esittämiä perusteita. GST – Sarviz teki kassaatiovalituksen Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin).

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa sitä, että veroviranomainen on kieltäytynyt myöntämästä GST Skafoldingille oikeutta vähentää sen maksama arvonlisävero, koska sillä ei ollut hallussaan ZDDS:n 71 §:n 1 momentin 1 kohdassa edellytettyä asiakirjaa. Bulgarian lainsäädännön mukaan 12.3.2012 tehdyn kaltaisen verotarkastuspäätöksen olemassaolo nimittäin estää veroasiakirjojen oikaisun. Näin ollen GST Skafoldingilta on puuttunut pätevä veroasiakirja, joka oikeuttaisi vähentämään veron.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että arvonlisäveron periminen kahdesti – kerran palvelun suorittajalta ja kerran vastaanottajalta – sekä kieltäytyminen palauttamasta veroa palvelun suorittajalle ja myöntämästä veron vähentämistä vastaanottajalle, on arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen vastaista. Tämän tuomioistuimen mukaan kieltäytyminen veron palauttamisesta siirtää verotaakan palvelun suorittajalle.

18 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että arvonlisäverodirektiivin 193 ja 194 artiklaa ei ole tulkittu nyt käsiteltävän asian seikkojen kannalta hyödyllisellä tavalla, se viittaa tuomioon ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), jossa todetaan, että jos kansallisessa lainsäädännössä ei ole menettelyllisiä sääntöjä, toimen suorittajan oikeudelta ja kyseisen toimen vastaanottajan oikeudelta tulla kohdelluiksi samalla tavoin, kun on kyse toimen verollisuudesta ja sitä maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta, poistetaan käytännössä kokonaan niiden tehokas vaikutus. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vetoaa unionin tuomioistuimen tuomiossa Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233) vahvistamaan tulkintaan.

19 Näissä olosuhteissa Varhoven administrativen sad on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 193 artiklaa tulkittava siten, että arvonlisävero kannetaan yksinomaan joko verovelvolliselta, joka luovuttaa tavarat tai suorittaa palvelut verollisesti, tai henkilöltä, joka ostaa tavarat tai vastaanottaa palvelut, jos verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero suoritetaan, siltä osin kuin asianomaisessa jäsenvaltiossa säädetään tällaisesta veron kantamisesta, mutta veroa ei kanneta samanaikaisesti molemmilta henkilöiltä?

2) Jos arvonlisävero on kannettava vain jommaltakummalta henkilöltä – joko tavaroiden luovuttajalta / palvelujen suorittajalta tai ostajalta/vastaanottajalta –, jos asianomainen jäsenvaltio on näin säätänyt, onko direktiivin 194 artiklan sääntöä noudatettava myös niissä tapauksissa, joissa palvelujen vastaanottaja on soveltanut käännettyä verovelvollisuutta koskevaa menettelyä virheellisesti, koska se on katsonut, että palvelujen suorittaja ei ole perustanut arvonlisäveron soveltamisen kannalta kiinteää toimipaikkaa Bulgarian tasavallan alueelle, mutta palvelujen suorittaja on kuitenkin viime kädessä perustanut suoritettujen palvelujen kannalta kiinteän toimipaikan?

3) Onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on perustavanlaatuisen tärkeä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän luomisen ja toiminnan kannalta, tulkittava siten, että siinä sallitaan pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltainen verotarkastuskäytäntö, jonka mukaan arvonlisäveron tilittää palvelujen vastaanottajan soveltamasta käännettyä verovelvollisuutta koskevasta menettelystä huolimatta uudelleen myös palvelujen suorittaja, kun otetaan huomioon, että vastaanottaja on jo tilittänyt veron palvelusta, verotulojen vaarantuminen on suljettu pois ja kansallisessa laissa veroasiakirjojen osalta säädetty oikaisusäännös ei ole sovellettavissa?

4) Onko arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että siinä ei sallita sitä, että verohallinto epää kansallisen oikeussäännön perusteella sellaisen palvelun vastaanottajalta, josta vastaanottaja on jo tilittänyt arvonlisäveron ZDDS:n 82 §:n 2 momentin perusteella, useaan kertaan tilitetyn arvonlisäveron palautuksen, jos verohallinto on evännyt palvelun vastaanottajalta oikeuden useaan kertaan tilitetyn arvonlisäveron vähentämiseen vastaavan veroasiakirjan puuttumisen vuoksi mutta kansallisessa laissa säädetty oikaisusäännös ei ole enää sovellettavissa nyt käsiteltävässä asiassa lainvoimaisen verotarkastuspäätöksen vuoksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 193 artiklaa tulkittava siten, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan yksinomaan joko verovelvollinen, joka suorittaa palvelut, tai näiden palvelujen vastaanottaja, mikäli palvelut suorittaa verovelvollinen, jolla on kiinteä toimipaikka siinä jäsenvaltiossa, jossa arvonlisävero on maksettava.

21 Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen palvelun, lukuun ottamatta erityisesti 194 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron. Tämän viimeksi mainitun artiklan nojalla on niin, että jos verollisen palvelun suorituksen tekee verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava, jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on palvelujen suorituksen vastaanottaja.

22 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin nojalla arvonlisäveron on pääasiallisesti velvollinen maksamaan ainoastaan palvelujen suorittaja lukuun ottamatta tilannetta, jossa palvelujen suorittaja ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava, mikäli tämä jäsenvaltio on säätänyt, että veronmaksuvelvollinen on palvelujen suorituksen vastaanottaja.

23 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä käy ilmi, että Bulgarian veroviranomainen on tarkastuksen jälkeen tehnyt 12.3.2012 verotarkastuspäätöksen, jossa se on katsonut, että palvelujen suorittajalla GST – Sarvizilla oli Bulgariassa kiinteä toimipaikka, josta tekniset palvelut ja konsulttipalvelut suoritettiin GST Skafoldingille.

24 Näissä olosuhteissa tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin nojalla ainoastaan GST – Sarvizin kaltainen palvelujen suorittaja on velvollinen maksamaan Bulgarian veroviranomaiselle arvonlisäveron palveluista, jotka se on suorittanut Bulgariassa 15.2.–29.12.2010.

25 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 193 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan ainoastaan verovelvollinen palvelujen suorittaja, kun palvelut suoritetaan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee siinä jäsenvaltiossa, jossa arvonlisävero on maksettava.

Toinen kysymys

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 194 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltion veroviranomainen voi katsoa veronmaksuvelvolliseksi palvelujen suorituksen vastaanottajan, kun palvelut suoritetaan palvelujen suorittajan kiinteästä toimipaikasta, mikäli sekä palvelujen suorittaja että vastaanottaja ovat sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon, vaikka tämä vastaanottaja on jo maksanut tämän veron olettaen virheellisesti, että kyseisellä palvelujen suorittajalla ei ollut kiinteää toimipaikkaa tässä jäsenvaltiossa.

27 Kuten tämän tuomion 21 kohdassa on huomautettu, jäsenvaltioiden mahdollisuus säätää käännetystä verovelvollisuudesta on arvonlisäverodirektiivin 194 artiklan nojalla rajoitettu tilanteeseen, jossa palvelujen suorittaja ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava.

28 Tästä seuraa, että kun palvelut suoritetaan palvelujen suorittajan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee siinä jäsenvaltiossa, jossa arvonlisävero on maksettava, tällaisten palvelujen vastaanottajaa ei voida pitää arvonlisäverovelvollisena.

29 Tästä on todettava, että se seikka, että näiden palvelujen vastaanottaja on maksanut arvonlisäveron sen virheellisen olettaman nojalla, että palvelujen suorittajalla ei ole arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa, ei oikeuta veronviranomaista poikkeamaan tästä säännöstä niin, että veronmaksuvelvolliseksi katsotaan palvelujen suorituksen vastaanottaja eikä palvelujen suorittaja.

30 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 194 artiklaa on tulkittava siten, että siinä ei sallita sitä, että jäsenvaltion veroviranomainen katsoo veronmaksuvelvolliseksi palvelujen suorittajan kiinteästä toimipaikasta suoritettujen palvelujen vastaanottajan, kun sekä palvelujen suorittaja että niiden vastaanottaja ovat sijoittautuneet saman jäsenvaltion alueelle, vaikka kyseinen vastaanottaja on jo maksanut tämän veron olettaen virheellisesti, että kyseisellä palvelun suorittajalla ei ollut kiinteää toimipaikkaa tässä valtiossa.

Kolmas ja neljäs kysymys

31 Kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jossa sallitaan se, että veroviranomainen kieltäytyy palauttamasta veroa sen maksaneelle palvelujen suorittajalle, vaikka näiden palvelujen vastaanottajalta, joka myös on maksanut veron näistä palveluista, on evätty vähennysoikeus sillä perusteella, että siltä on puuttunut asianmukainen veroasiakirja, koska kansallisen oikeuden mukaan lainvoimaisen verotarkastuspäätöksen olemassaolo estää veroasiakirjojen oikaisun.

32 Aluksi on huomautettava, että unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate heijastuu vähennysjärjestelmästä, jolla pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken

taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Toiseksi unionin tuomioistuin on katsonut myös, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä. Kun kuitenkin laskun laatija on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu vero voidaan oikaista ilman, että jäsenvaltiot voisivat asettaa tällaisen oikaisun edellytykseksi kyseisen laskun laatijan vilpitöntä mieltä. Tämä oikaisu ei saa olla riippuvainen veroviranomaisten harkintavallasta (tuomio Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 26 ja 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Kolmanneksi on muistutettava, että toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat ryhtyä veron oikean kannon varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näin tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi. Niitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus vaarantuisi, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi unionin oikeudessa arvonlisäverotuksen alalla säädetyn yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (tuomio Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 28 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy pääasiassa ilmi yhtäältä, että sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan palvelujen suorittajalla ei enää ole mahdollisuutta oikaista toimittamiaan laskuja, koska veroviranomainen on tehnyt 12.3.2012 sitä koskevan lainvoimaisen verotarkastuspäätöksen. Toisaalta ei ole kiistetty sitä, että tämä palvelujen suorittaja on asianmukaisesti maksanut tässä päätöksessä vaaditun arvonlisäveron 26.3.2012 annetulla maksumääräyksellä.

36 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, on myös niin, että koska veroviranomainen on lainvoimaisesti evännyt kyseisten laskujen saajalta oikeuden vähentää käännettyä verovelvollisuutta käyttäen maksamansa arvonlisäveron, kyseisen oikeuden käyttämiseen liittyvä verotulojen menettämisen vaara on kokonaan poistettu.

37 Tällaisissa olosuhteissa on niin, että kun palvelujen suorittaja ei voi oikaista kyseisiä laskuja eikä siis voi vaatia näiden palvelujen vastaanottajalta arvonlisäveron maksamista, se, että veroviranomainen epää palvelujen suorittajalta tämän arvonlisäveron palauttamisen, johtaa siihen, että palvelujen suorittaja vastaa tästä verotaakasta, mikä on arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen vastaista.

38 Asia olisi sitä vastoin toisin siinä tapauksessa, että palvelujen suorittaja olisi lainvoimaisen verotarkastuspäätöksen johdosta maksettavan arvonlisäveron asianmukaisesti suoritettuaan voinut kansallisen lainsäädännön nojalla oikaista toimitetut laskut ja saada tämän arvonlisäveron takaisin palvelujen suorituksen vastaanottajalta, joka olisi hakenut verovähennystä veroviranomaiselta.

39 Se, että veroasiakirjoja ei voida oikaista nyt käsiteltävän asian olosuhteissa, joissa verotulojen menettämisen vaara on lopullisesti poistettu, ei myöskään ole välttämätöntä arvonlisäveron kantamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi.

40 Lopuksi on huomautettava, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, joten veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin tällä tavalla on laskettava (ks. vastaavasti tuomio Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 32 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa on kuitenkin niin, että kieltäytyminen palauttamasta arvonlisäveroa palvelujen suorittajalle johtaa tämän veron kantamiseen sekä palvelujen suorittajalta että niiden vastaanottajalta, ja tämän seurauksena veroviranomainen saa enemmän arvonlisäveroa kuin palvelujen suorittajan olisi pitänyt tavallisesti saada palvelujen vastaanottajalta, mikäli se olisi voinut oikaista toimittamansa laskut, koska veroviranomainen on vastaanottanut veron kahdesti: yhtäältä palvelujen vastaanottajalta ja toisaalta näiden palvelujen suorittajalta.

42 Edellä esitetyn perusteella on kolmanteen ja neljänteen kysymykseen vastattava, että arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jossa sallitaan se, että veroviranomainen kieltäytyy palauttamasta veroa sen maksaneelle palvelujen suorittajalle, vaikka näiden palvelujen vastaanottajalta, joka myös on maksanut veron näistä palveluista, on evätty vähennysoikeus sillä perusteella, että siltä puuttui asianmukainen veroasiakirja, koska kansallisen oikeuden mukaan lainvoimaisen verotarkastuspäätöksen olemassaolo estää veroasiakirjojen oikaisun.

Oikeudenkäyntikulut

43 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU, 193 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan ainoastaan verovelvollinen palvelujen suorittaja, kun palvelut suoritetaan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee siinä jäsenvaltiossa, jossa arvonlisävero on maksettava.

2) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/88, 194 artiklaa on tulkittava siten, että siinä ei sallita sitä, että jäsenvaltion veroviranomainen katsoo veronmaksuvelvolliseksi palvelujen suorittajan kiinteästä toimipaikasta suoritettujen palvelujen vastaanottajan, kun sekä palvelujen suorittaja että niiden vastaanottaja ovat sijoittautuneet saman jäsenvaltion alueelle, vaikka kyseinen vastaanottaja on jo maksanut tämän veron olettaen virheellisesti, että kyseisellä palvelun suorittajalla ei ollut kiinteää toimipaikkaa tässä valtiossa.

3) Arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jossa sallitaan se, että veroviranomainen kieltäytyy palauttamasta veroa sen maksaneelle palvelujen suorittajalle, vaikka näiden palvelujen vastaanottajalta, joka myös on maksanut veron näistä palveluista, on evätty vähennysoikeus sillä perusteella, että siltä puuttui asianmukainen veroasiakirja, koska kansallisen oikeuden mukaan lainvoimaisen verotarkastuspäätöksen olemassaolo estää veroasiakirjojen oikaisun.

Allekirjoitukset