Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

21 päivänä marraskuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisäveron vähentäminen – Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate – Rekisteröintihakemuksen jättäminen myöhässä – Laskujen laatiminen ja sisältö – Lasku, jossa ei mainita ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa – Pöytäkirjan perusteella laskettu maksu – Oikaistun laskun puuttuminen – Vähennysoikeus – Ulkopuolelle jääminen

Asiassa C-624/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad – Varna (Varnan hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 27.9.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 10.10.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”SEM Remont” EOOD

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: ensimmäisen jaoston puheenjohtaja F. Biltgen, joka hoitaa seitsemännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, viidennen jaoston puheenjohtaja M. L. Arastey Sahún (esittelevä tuomari) sekä tuomari J. Passer,

julkisasiamies: A. M. Collins,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– ”SEM Remont” EOOD, edustajinaan A. Bochu, M. Gouraud ja B. Le Bret, avocats,

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, edustajanaan D. Zhelyazkov,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään T. Mitova ja T. Tsingileva,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Drambozova ja J. Jokubauskaitė,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

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), ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä ”SEM Remont” EOOD ja toisaalta Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen veroviraston yhteydessä toimivan Varnan vero- ja sosiaaliturva-asioiden valituslautakunnan johtaja, Bulgaria) ja jossa on kyse arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisestä kyseiseltä yhtiöltä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

4 Kyseisen direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

5 Mainitun direktiivin 168 artiklan 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;

– –”

6 Saman direktiivin 176 artiklassa säädetään seuraavaa:

”[Euroopan unionin] neuvosto päättää yksimielisesti [Euroopan] komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. – –

Kunnes ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa kaikkia kansallisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia, 1 päivänä tammikuuta 1979 tai, [Euroopan] yhteisöön sen jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

– –”

8 Kyseisen direktiivin 179 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.”

9 Mainitun direktiivin 203 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

10 Saman direktiivin 218 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa jäsenvaltioiden on hyväksyttävä laskuksi kaikki paperimuodossa tai sähköisessä muodossa olevat tositteet tai ilmoitukset, jotka täyttävät tässä luvussa asetetut vaatimukset.”

11 Arvonlisäverodirektiivin 219 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Laskuina pidetään myös kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun.”

12 Kyseisen direktiivin 226 artiklassa, joka kuuluu sen XI osaston 3 luvun 4 jaksoon, säädetään seuraavaa:

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

– –

3) edellä 214 artiklassa tarkoitettu arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on luovuttanut tavarat tai suorittanut palvelut;

– –

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

7) päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu taikka 220 artiklan 4 ja 5 alakohdassa tarkoitettu ennakkomaksu on maksettu, 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;

– –”

Bulgarian oikeus

13 Arvonlisäverolain (zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 25 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tässä laissa tarkoitettuna verotettavana tapahtumana pidetään tässä laissa tarkoitettujen verovelvollisten henkilöiden suorittamia tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia, yhteisöhankintoja sekä 16 §:ssä tarkoitettua tavaroiden maahantuontia.

2. – – Verotettava tapahtuma toteutuu sinä päivänä, jona tavaran tai muun esineoikeuden sekä muun omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto tapahtuu, tai päivänä, jona palvelu suoritetaan. ”

14 Arvonlisäverolain 71 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Henkilö käyttää oikeuttaan veron vähentämiseen, jos jokin seuraavista edellytyksistä täyttyy:

1. verovelvollisella on 114 ja 115 §:ssä säädettyjen edellytysten mukaisesti laadittu veroasiakirja, jossa arvonlisävero mainitaan erikseen sille luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen osalta;

– –”

15 Arvonlisäverolain 96 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Bulgariaan sijoittautuneen verovelvollisen, jonka verollinen liikevaihto on vähintään 50 000 [Bulgarian levaa (BGN) (n. 25 600 euroa)] ajanjaksona, joka ei ylitä kuluvaa kuukautta edeltäviä 12 peräkkäistä kuukautta, on jätettävä tämän lain mukainen rekisteröinti-ilmoitus seitsemän päivän kuluessa sen verokauden päättymisestä, jonka aikana verovelvollinen on saavuttanut kyseisen liikevaihdon. Jos liikevaihto saavutetaan enintään kahden peräkkäisen kuukauden aikana, kuluva kuukausi mukaan luettuna, henkilön on jätettävä ilmoitus seitsemän päivän kuluessa liikevaihdon saavuttamisen ajankohdasta.”

16 Arvonlisäverolain 102 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

2. Edellä 1 momentissa tarkoitetussa päätöksessä todetaan rekisteröintivelvollisuuden peruste ja päivämäärä, jona velvollisuus on syntynyt.

3. – – Määritettäessä sellaisen henkilön verovelkaa, joka ei määräajassa ole jättänyt rekisteröintihakemusta, vaikka sillä oli siihen velvollisuus, sen on katsottava olevan velvollinen maksamaan veroa suorittamistaan verollisista luovutuksista ja yhteisöhankinnoista sekä hankkimistaan verollisista palveluista, joista vastaanottajan on maksettava veroa:

1) – – ajanjaksolta, joka alkaa sen määräajan päätyttyä, jonka kuluessa rekisteröintipäätös olisi pitänyt tehdä, jos henkilö olisi jättänyt rekisteröinti-ilmoituksen määräajassa, siihen asti, kunnes veroviranomainen rekisteröi henkilön

2) -– – ajanjaksolta, joka alkaa sen määräajan päätyttyä, jonka kuluessa rekisteröintipäätös olisi pitänyt tehdä, jos henkilö olisi jättänyt rekisteröinti-ilmoituksen määräajassa, siihen asti, kunnes rekisteröinnille ei enää ole perustetta.

4) – – Määritettäessä 96 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä tarkoitetuissa tapauksissa sellaisen henkilön verovelkaa, joka ei velvollisuudestaan huolimatta ole määräajassa jättänyt rekisteröinti-ilmoitusta, sen on katsottava olevan velvollinen maksamaan veroa verollisista luovutuksista, joiden johdosta verollinen liikevaihto ylittää 50 000 BGN [noin 25 600 euroa], liikevaihdon ylittymispäivästä alkaen siihen asti, kunnes veroviranomainen rekisteröi henkilön tai rekisteröinnille ei enää ole perustetta. Veroa on maksettava verollisista luovutuksista, joiden johdosta liikevaihto ylittyy. Henkilö on velvollinen maksamaan veroa myös hankkimistaan verollisista palveluista, joista vastaanottajan on maksettava veroa, ja kyseisenä ajanjaksona suoritetuista verollisista yhteisöhankinnoista.

– –”

17 Arvonlisäverolain 114 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Laskun on sisällettävä seuraavat tiedot:

– –

11) luovutuksen yksikköhinta ilman veroa ja veron peruste sekä myönnetyt liikealennukset, jos ne eivät sisälly yksikköhintaan;

12) verokanta ja, jos verokanta on nolla, sen soveltamisen syyt ja syyt, joiden vuoksi veroa ei ole kannettu;

13) veron määrä;

14) maksettava määrä, jos se poikkeaa veron perusteesta ja verosta;

– –”

18 Arvonlisäverolain 116 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Laskujen ja niihin liittyvien ilmoitusten oikaiseminen tai lisäysten tekeminen ei ole sallittua. Virheellisesti laaditut tai oikaistut asiakirjat on mitätöitävä ja laadittava uudet asiakirjat.

2. Virheellisesti laadittuina asiakirjoina pidetään myös laskuja ja niitä koskevia ilmoituksia, joissa ei mainita arvonlisäveroa, vaikka niissä olisi mainittava se.

– –

4. Jos virheellisesti laaditut tai oikaistut asiakirjat on viety edelleen tavaran luovuttajan, palvelun suorittajan tai vastaanottajan kirjanpitoon, niiden mitätöimisestä on lisäksi laadittava kunkin asianosaisen osalta pöytäkirja, johon sisältyy

1) mitätöimisen syy

2) mitätöidyn asiakirjan numero ja päivämäärä

3) uuden asiakirjan numero ja laatimisen päivämäärä

4) pöytäkirjan osapuolten puolesta laatineiden henkilöiden allekirjoitus.

5. Asiakirjan laatijan on säilytettävä kaikki mitätöityjen asiakirjojen kappaleet, ja ne kirjataan luovuttajan ja vastaanottajan kirjanpitoon lain täytäntöönpanosta annetun asetuksen mukaisesti.”

– –

7. – – Jos verohallinto on tehnyt lopullisen päätöksen, laskuja ja päätöksiä on oikaistava 1–6 momentin mukaisesti, kun kyseisessä päätöksessä todettu velvoite on suoritettu valtiolle Natsionalna agentsia za prihoditen [(kansallinen verohallinto, Bulgaria)] toimivaltaisen alueellisen osaston tilille tai verohallinto on kuitannut sen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 SEM Remont on Bulgarian oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka harjoittaa maa- ja ilmaratojen rakentamista. Se on arvonlisäverovelvollinen.

20 Kyseinen yhtiö teki 4.8.2020 sopimuksen Gidrostroy – Russia OOD:n – joka on Venäjän oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka on erikoistunut alusten käyttöön asettamiseen ruoppaustöiden suorittamista varten – kanssa sopimuksen ruoppaustöiden suorittamisesta Varnan (Bulgaria) sataman vesialueella. Sopimuksen mukaan Gidrostroy – Russia oli luovuttaja ja SEM Remont vastaanottaja.

21 Gidrostroy – Russia laati 31.10. ja 15.11.2020 kaksi SEM Remontille osoitettua laskua, jotka koskivat kyseisen sopimuksen täyttämiseksi toteutettuja töitä ja joiden määrät olivat 1 320 542,97 BGN (n. 675 200 euroa) ja 2 440 972,26 BGN (n. 1 248 100 euroa). Gidrostroy – Russiaa ei kyseisten laskujen laatimispäivänä ollut rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Bulgariassa

arvonlisäverolain nojalla eikä se näin ollen maininnut arvonlisäveroa mainituissa laskuissa. Kyseiset työt toteutettiin myöhemmin ja niiden vastaanottajana oli ES BILD, joka on SEM Remontin ja Gidrostroy –Russiaa Bulgariassa edustavan yhtiön EIS – Stroitelna kompania AD:n välillä perustettu yhtiö.

22 Gidrostroy – Russia jätti arvonlisäverotusta koskevan rekisteröinti-ilmoituksensa 26.11.2020. Sen osalta tehtiin 10.12.2020 rekisteröintipäätös, joka annettiin sille tiedoksi 11.12.2020.

23 Gidrostroy – Russiassa tehtiin verotarkastus, jonka perusteella voitiin todeta, että kyseinen yhtiö oli 9.12.2019 ylittänyt arvonlisäverolain 96 §:n 1 momentissa säädetyn verollisen liikevaihdon kynnysarvon, joka oikeutti sen rekisteröimisen arvonlisäverovelvolliseksi, ja että sen olisi näin ollen pitänyt kyseisen säännöksen mukaisesti tehdä kyseisen lain mukainen rekisteröinti-ilmoitus viimeistään 16.12.2019. Koska mainittu yhtiö ei ollut täyttänyt tätä velvollisuuttaan, sen katsottiin näin ollen olevan velvollinen maksamaan arvonlisäveron luovutuksista, jotka johtivat kyseisen kynnysarvon ylittymiseen, ajanjaksolta, joka alkoi 9.12.2019 ja päättyi arvonlisäverolain 96 §:n 1 momentin mukaisena tosiasiallisena rekisteröintipäivänä, eli 11.12.2020.

24 Veroviranomainen kehotti 11.12.2020 Gidrostroy – Russiaa laskemaan arvonlisäveron verollisista liiketoimista kyseiseltä ajanjaksolta ja toimittamaan pöytäkirjan arvonlisäverolain 117 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti. Kyseinen yhtiö antoi 12.7.2021 päivätyllä kirjeellä sille tiedoksi kyseisen 29.6.2021 päivätyn pöytäkirjan, jossa kyseinen arvonlisä laskettiin ja jossa se ilmoitettiin kyseisten liiketoimien osalta sekä suorittajaksi että vastaanottajaksi. Mainitussa pöytäkirjassa mainittiin muun muassa 31.10. ja 15.11.2020 päivätyt kaksi laskua, joiden arvonlisäveron kokonaismäärä oli 752 303,05 BGN (n. 384 650 euroa).

25 EIS – Stroitelna kompania, eli Gidrostroy – Russian Bulgariassa toimiva edustaja, jonka pankkitiliä käytettiin kyseisen yhtiön verovelvoitteiden suorittamiseen kyseisessä jäsenvaltiossa, teki 13.7.2021 SEM Remontin kanssa sopimuksen, jolla SEM Remont myönsi sille 752 303,05 BGN suuruisen lainan, joka vastasi pöytäkirjassa mainittujen kahden laskun osalta mainitun arvonlisäveron määrää. EIS – Stroitelna kompania käytti tosiasiallisesti kyseisen lainan määrän maksaakseen Bulgarian valtiolle kyseisen arvonlisäveron.

26 SEM Remont merkitsi pöytäkirjan perusteella ostoreskontraansa ja joulukuun 2021 verokautta koskevaan arvonlisäveroilmoitukseensa 753 390,12 BGN:n (n. 385 200 euron) suuruisen arvonlisäveron vähennysoikeuden.

27 Veroviranomainen totesi kuitenkin, että kyseisen pöytäkirjan laatimispäivänä verotettava tapahtuma ei ollut toteutunut ja että näin ollen arvonlisäverosaatavaa ei ollut syntynyt. Tässä tilanteessa kyseinen viranomainen katsoi, ettei SEM Remont täyttänyt arvonlisäverolain 71 §:ssä tarkoitettuja arvonlisäveron vähentämisen edellytyksiä, koska sillä ei ollut hallussaan laskuja, joissa arvonlisävero mainittiin. Se katsoi tältä osin, ettei mainittu pöytäkirja ollut pätevä asiakirja, joka osoittaisi vähennysoikeuden olemassaolon.

28 Näin ollen veroviranomainen epäsi arvonlisäverolain 25 §:n 1 ja 4 momentin, luettuina yhdessä kyseisen lain 71 §:n 1 momentin kanssa, nojalla SEM Remontilta oikeuden kyseisen arvonlisäveron vähentämiseen.

29 Tätä veroviranomaisen epäävää päätöstä perusteltiin lisäksi sillä, että Gidrostroy – Russialta saatuihin luovutuksiin liittyvä arvonlisävero oli arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentin mukaisesti laskettu kyseisen yhtiöön kohdistuneen tarkastusmenettelyn seurauksena. Kyseinen

viranomainen noudatti tältä osin Konstitutsionen sadin (perustuslakituomioistuin, Bulgaria) kyseisestä säännöksestä esittämää tulkintaa, jonka mukaan verollisten liiketoimen suorittaja, joka ei ole jättänyt rekisteröinti-ilmoitusta asetetussa määräajassa, on velvollinen maksamaan arvonlisäveron kyseisestä liiketoimesta, mutta sillä ei ole oikeutta oikaista laskuja, jotka on laadittu sen päivän, jona se on saavuttanut verollisen liikevaihdon kynnysarvon ja josta alkaen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen on pakollista, ja sen ajankohdan, jona se on tosiasiallisesti rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, välisenä ajanjaksona.

30 SEM Remont valitti veroviranomaisen päätöksestä, jolla siltä evättiin oikeus arvonlisäveron vähentämiseen, Administrativen sad – Varnaan (Varnan hallintotuomioistuin, Bulgaria), joka on nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Kyseinen tuomioistuin pohtii, voidaanko arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa yhteensopivina pitää sellaisia kansallisen oikeuden säännöksiä ja kansallisten viranomaisten käytäntöä, joiden mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa arvonlisäveron vähennysoikeus evätään, jos luovuttaja, jota ei ollut rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, on laatinut laskun mainitsematta arvonlisäveroa, mutta se on veroviranomaisen pyynnöstä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi luovutuksen jälkeen, ja se ei ole tarkastuksen jälkeen laatinut oikaistua laskua vaan pöytäkirjan, jossa se on merkitty kyseisen liiketoimen osalta luovuttajaksi ja vastaanottajaksi ja jossa mainitaan kyseinen lasku, veron peruste ja siihen sovellettu arvonlisävero.

31 Administrativen sad – Varna (Varnan hallintotuomioistuin) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Sallitaanko [arvonlisäverodirektiivin] 63 ja 167 artiklassa, 168 artiklan a alakohdassa, 178 artiklan a alakohdassa sekä 218–220, 226 ja 228 artiklassa veroviranomaisen käytäntö, joka koskee kansallisen lainsäädännön ja erityisesti [arvonlisäverolain] 71 §:n 1 momentin, luettuna yhdessä kyseisen lain 25 §:n 1 momentin kanssa, luettuna yhdessä 102 §:n 4 momentin sekä 114, 116 ja 117 §:n kanssa, luettuina yhdessä 125 ja 126 §:n kanssa, soveltamista ja jonka perusteella arvonlisäverollisen palvelun vastaanottajalta on evätty oikeus arvonlisäveron vähennykseen sekä palvelun suorituksen ajalta että sitä koskevan veroilmoituksen ajalta sillä perusteella, että palvelun suorittajan palvelun vastaanottajalle antamassa laskussa ei ollut mainittu arvonlisäveroa ja että myöhemmin (palvelun suorittajan toimitiloissa tehdyn verotarkastuksen yhteydessä) laadittiin asiakirja, joka ei täyttänyt laskun sisällölle asetettuja vaatimuksia (laaditun pöytäkirjan mukaan sen laatija oli sekä palvelun suorittaja että sen vastaanottaja) ja joka sisälsi vastaanottajalle osoitetun laskun ja jossa mainittiin siinä mainitun veron perusteen perusteella laskettu arvonlisävero, joka maksettiin, mutta vasta tämän jälkeen vastaanottaja ilmoitti oikeudestaan arvonlisäveron vähennykseen (arvonlisäverolain mukainen ’oikeus verohyvityksen käyttöön’) luovuttajan laatiman pöytäkirjan perusteella, ja johtaako tällainen käytäntö siihen, että verovelvollisen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa käyttää oikeuttaan arvonlisäveron vähennykseen?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, missä vaiheessa vähennysoikeutta on käytettävä – silloin kun lasku, jossa ei ole mainittu arvonlisäveroa, laaditaan vai silloin kun palvelun suorittaja laatii pöytäkirjan?

3) Onko arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa, luettuna yhdessä sen 178 artiklan a alakohdan ja 176 artiklan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että siinä sallitaan arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentin kaltainen säännös ja kansallisen verohallinnon käytäntö, joiden mukaan arvonlisäverollisen palvelun suorittaja, joka ei jätä arvonlisäverolain mukaista rekisteröinti-ilmoitusta laissa säädetyssä määräajassa, joka alkaa siitä ajankohdasta, jona se on tullut arvonlisäverolain mukaan rekisteröintivelvolliseksi, on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa rekisteröintivelvollisuuden syntymisen ja veroviranomaisen rekisteriin kirjaamisen välisenä ajanjaksona suorittamistaan palveluista, ja joiden mukaan palvelun suorittajalle, jonka osalta on vahvistettu rekisteröintivelvollisuus arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentin mukaisesti, ei anneta mahdollisuutta laatia oikaisulaskuja (tai muuta asiakirjaa) palvelun vastaanottajille, jotta nämä voivat käyttää oikeuttaan arvonlisäveron vähennykseen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäverollisen luovutuksen vastaanottajalta evätään kyseisessä direktiivissä säädetty vähennysoikeus siinä tapauksessa, että luovuttaja on yhtäältä jättänyt täyttämättä kansallisessa lainsäädännössä säädetyn velvollisuutensa jättää arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä koskevan ilmoituksen ja laatinut vastaanottajalle osoitettuja laskuja, joissa ei mainita arvonlisäveroa, ja toisaalta laatinut verotarkastuksen yhteydessä pöytäkirjan, jossa kyseinen arvonlisävero mainitaan ja jossa kyseisen luovuttajan ilmoitetaan olevan myös mainitun luovutuksen vastaanottaja.

33 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Kyseistä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 13.1.2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Vähennysoikeuden edellytyksenä on kuitenkin, että noudatetaan asetettuja vaatimuksia ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädettyä vaatimusta, jonka mukaan vähennyshakemuksen kohteena olevan arvonlisäveron on oltava maksettava tai maksettu (tuomio 13.1.2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, 22 kohta).

35 Unionin tuomioistuin on tosin todennut, että kun sopimuspuolet ovat vahvistaneet hinnan mainitsematta lainkaan arvonlisäveroa ja kun luovuttaja on henkilö, joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron verollisesta liiketoimesta, sovitun hinnan on katsottava sisältävän jo arvonlisäveron siinä tapauksessa, ettei luovuttajalla ole mahdollisuutta periä veroviranomaisten vaatimaa arvonlisäveroa ostajalta (tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoğin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 43 kohta ja tuomio 13.1.2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, 23 kohta; ks. vastaavasti tuomio 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, 30–34 kohta).

36 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevissa laskuissa mainittiin kuitenkin ainoastaan veron peruste ilman arvonlisäveroa, ja kyseinen vero mainittiin yksinomaan luovuttajan eli Gidrostroy – Russian verotarkastuksen aikana laatimassa pöytäkirjassa.

37 Tässä tilanteessa tämän tuomion 35 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä vahvistettua olettamaa ei voida soveltaa pääasiassa.

38 Kyseisestä pöytäkirjasta on huomautettava, että unionin tuomioistuin on toki 29.9.2022 antamassaan tuomiossa Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, 46 kohta) todennut, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa on tulkittava siten, että sopimusta, jonka tekemisen jälkeen osapuolet eivät ole laatineet laskua, voidaan pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna laskuna, jos kyseinen sopimus sisältää kaikki tarvittavat tiedot, joiden perusteella jäsenvaltion veroviranomainen voi todeta, täyttyvätkö arvonlisäveron vähennysoikeuden aineelliset edellytykset kyseisessä tapauksessa.

39 On kuitenkin todettava yhtäältä, että nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva pöytäkirjaa, jonka oli laatinut Gidrostroy – Russia ja jossa ilmoitettiin, että kyseinen yhtiö oli kyseessä olevan liiketoimen osalta sekä luovuttaja että vastaanottaja, ja joka toimitettiin SEM Remontin sijasta veroviranomaiselle tämän suorittaman tarkastuksen aikana, ei voida rinnastaa sellaiseen osapuolten väliseen sopimukseen kuin se sopimus, josta edeltävässä kohdassa mainitussa tuomiossa oli kyse.

40 Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä toisaalta ilmenee, arvonlisäverodirektiivi ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttävät, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset edellytykset (ks. vastaavasti tuomio 29.9.2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 On todettava, että SEM Remont ei ole maksanut pääasiassa arvonlisäveroa eikä ollut velvollinen sitä maksamaan. Veroviranomainen on nimittäin todennut, että kyseiset laskut oli laadittu sellaisen liiketoimen osalta, jonka Gidrostroy – Russia toteutti myöhemmin ja jossa vastaanottajana oli ES BILD -niminen yhtiö, joka oli perustettu SEM Remontin ja EIS – Stroitelna kompanian välillä.

42 Tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa sillä perusteella, että SEM Remontin ja Gidrostroy – Russian edustajan EIS – Stroitelna kompanian välillä on tehty lainasopimus siitä määrästä, jonka osalta arvonlisäveron vähennys on evätty SEM Remontilta, koska tällaisella sopimuksella ei luoda SEM Remontiin kohdistuvaa velvollisuutta maksaa arvonlisäveroa luovuttajalle eikä se merkitse sellaisten Gidrostroy – Russian laatimien laskujen oikaisua, jotka oli osoitettu SEM Remontille.

43 Näin ollen tämän tuomion 34 kohdassa tarkoitettujen arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä olevien vaatimusten ei voida katsoa täyttyneen.

44 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että se ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäverollisen luovutuksen vastaanottajalta evätään kyseisessä direktiivissä säädetty arvonlisäveron vähennysoikeus siinä tapauksessa, että luovuttaja on yhtäältä jättänyt täyttämättä kyseisessä lainsäädännössä säädetyn velvollisuutensa jättää arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä koskevan ilmoituksen ja laatinut vastaanottajalle osoitettuja laskuja, joissa ei

mainita arvonlisäveroa, ja toisaalta laatinut verotarkastuksen yhteydessä pöytäkirjan, jossa kyseinen arvonlisävero mainitaan ja jossa kyseisen luovuttajan ilmoitetaan olevan myös mainitun luovutuksen vastaanottaja.

Toinen kysymys

45 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, syntyykö arvonlisäveron vähennysoikeus ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetussa tapauksessa silloin, kun lasku, jossa ei mainita tätä veroa, laaditaan, vai silloin, kun luovuttaja laatii pöytäkirjan.

46 Ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus huomioon ottaen toinen kysymys on tullut tarpeettomaksi eikä siihen ole näin ollen tarpeen vastata.

Kolmas kysymys

47 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiiviä ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa suljetaan pois mahdollisuus laskun oikaisemiseen siinä tapauksessa, että yhtäältä laskussa, jonka luovuttaja on toimittanut arvonlisäverollisen luovutuksen vastaanottajalle, ei ole mainittu kyseistä veroa, ja että toisaalta luovuttaja on itseään koskevan verotarkastuksen yhteydessä laatinut pöytäkirjan, jossa arvonlisävero mainitaan ja jossa mainitun luovuttajan ilmoitetaan olevan myös kyseisen luovutuksen vastaanottaja.

48 Vaikka unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvä arvonlisävero vähennetään tai palautetaan, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset, edellytyksenä on, että aineelliset vaatimukset muuten täyttyvät (tuomio 8.12.2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Samaan aikaan laskujen taannehtivaa oikaisemista koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö koskee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä.

50 Unionin tuomioistuin on tältä osin katsonut 15.9.2016 antamassaan tuomiossa Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 43 kohta), että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa, 178 artiklan a alakohtaa, 179 artiklaa ja 226 artiklan 3 alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan laskun oikaisemisella pakollista tietoa eli arvonlisäverotunnistetta koskevilta osin ei ole taannehtivaa vaikutusta, joten oikaistuun laskuun perustuvaa arvonlisäveron vähennysoikeutta ei voida käyttää laskun alkuperäiseltä laadintavuodelta vaan vuodelta, jolloin lasku oikaistiin.

51 Kyseiseen tuomioon johtaneessa asiassa yhtiö, joka oli veroilmoituksissaan maininnut kyseisen arvonlisäveron vähennyksen, oli kuitenkin maksanut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

52 Kuten 15.9.2016 annetusta tuomiosta Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 44 kohta) ilmenee, veroviranomainen ei voi tyytyä itse laskun tutkimiseen. Sen on otettava huomioon myös verovelvollisen toimittamat lisätiedot. Tämä

toteamus vahvistetaan arvonlisäverodirektiivin 219 artiklassa, jonka mukaan laskuina pidetään myös kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun.

53 Unionin tuomioistuin on viimeksi mainitussa tuomiossa näin ollen todennut, että arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansalliset veroviranomaiset voisivat evätä oikeuden arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että verovelvollisella on hallussaan lasku, joka ei täytä kyseisen direktiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa asetettuja edellytyksiä, kun kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeuden käyttämistä koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät.

54 Asiassa, joka johti mainittuun 15.9.2016 annettuun tuomioon Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), ostoihin sisältyvän arvonlisäveron oli maksanut arvonlisäverollisten palvelujen vastaanottaja, joka oli vaatinut kyseisen veron vähentämistä.

55 Kun otetaan huomioon nyt käsiteltävässä asiassa esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen liittyvät seikat, jotka koskevat sitä, ettei SEM Remontilla ole oikeutta arvonlisäveron vähennykseen, on korostettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivissä säädettyä perusteettomien arvonlisäverovähennysten oikaisumekanismia ei voida soveltaa, jos vähennys on alun perin tehty ilman minkäänlaista vähennysoikeutta (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 42 ja 43 kohta).

56 Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut 8.5.2013 annetussa tuomiossa Petroma Transports ym. (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 ja 35 kohta), että vaikka yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä ei kielletä virheellisten laskujen oikaisemista, on kuitenkin niin, että kyseiseen tuomioon johtaneessa pääasiassa laskujen täydentämiseksi ja oikaisemiseksi tarvittavat tiedot oli esitetty vasta sen jälkeen, kun veroviranomainen oli tehnyt päätöksensä arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisestä. Näin ollen ennen kyseisen päätöksen tekemistä kyseiselle viranomaiselle toimitettuja laskuja ei ollut vielä oikaistu, jotta se olisi voinut varmistaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen ja sen valvonnan.

57 Unionin tuomioistuin on mainitun tuomion 36 kohdassa todennut, että yhdenmukaistettu arvonlisäverojärjestelmä ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan evätä verovelvollisilta palvelujen vastaanottajilta, joilla on hallussaan epätäydellisiä laskuja, vaikka laskuja täydennettäisiin esittämällä tietoja, joilla pyritään osoittamaan laskutettujen liiketoimien todenperäisyys, luonne ja määrä tällaisen epäävän päätöksen tekemisen jälkeen.

58 Bulgarian lainsäädäntöä koskevassa 23.4.2015 annetussa tuomiossa GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, 39 kohta) unionin tuomioistuin totesi, että se, että veroasiakirjoja ei voida oikaista olosuhteissa, joissa verotulojen menettämisen vaara on lopullisesti poistettu, ei ole välttämätöntä arvonlisäveron kantamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi.

59 Kyseiseen tuomioon johtaneessa asiassa sekä kyseisten palvelujen suorittaja että niiden vastaanottaja olivat kuitenkin maksaneet arvonlisäveron, joten veroviranomaiset olivat kantaneet kyseisen veron kahteen kertaan. Näin ollen minkäänlaista verotulojen menettämisen vaaraa ei ollut olemassa.

60 Näin ei sitä vastoin ole pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, koska – kuten tämän tuomion 41 kohdassa on todettu – SEM Remont ei ole maksanut ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa eikä se ollut velvollinen maksamaan sitä.

61 Kaikkien edellä esitettyjen näkökohtien perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa suljetaan pois mahdollisuus laskun oikaisemiseen siinä tapauksessa, että yhtäältä laskussa, jonka luovuttaja on toimittanut arvonlisäverollisen luovutuksen vastaanottajalle, ei ole mainittu kyseistä veroa ja toisaalta luovuttaja on itseään koskevan verotarkastuksen yhteydessä laatinut pöytäkirjan, jossa arvonlisävero mainitaan ja jossa mainitun luovuttajan ilmoitetaan olevan myös kyseisen luovutuksen vastaanottaja.

Oikeudenkäyntikulut

62 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:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU,**

   on tulkittava siten, että

   se ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäverollisen luovutuksen vastaanottajalta evätään kyseisessä direktiivissä säädetty arvonlisäveron vähennysoikeus siinä tapauksessa, että luovuttaja on yhtäältä jättänyt täyttämättä kyseisessä lainsäädännössä säädetyn velvollisuutensa jättää arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä koskevan ilmoituksen ja laatinut vastaanottajalle osoitettuja laskuja, joissa ei mainita arvonlisäveroa, ja toisaalta laatinut verotarkastuksen yhteydessä pöytäkirjan, jossa kyseinen arvonlisävero mainitaan ja jossa kyseisen luovuttajan ilmoitetaan olevan myös mainitun luovutuksen vastaanottaja.

2) **Direktiiviä 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta**

   on tulkittava siten, että

   ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa suljetaan pois mahdollisuus laskun oikaisemiseen siinä tapauksessa, että yhtäältä laskussa, jonka luovuttaja on toimittanut arvonlisäverollisen luovutuksen vastaanottajalle, ei ole mainittu kyseistä veroa ja toisaalta luovuttaja on itseään koskevan verotarkastuksen yhteydessä laatinut pöytäkirjan, jossa arvonlisävero mainitaan ja jossa mainitun luovuttajan ilmoitetaan olevan myös kyseisen luovutuksen vastaanottaja.

Allekirjoitukset