YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

18 päivänä kesäkuuta 2009 *

Asiassa C-566/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 30.11.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 21.12.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Staatssecretaris van Financiën

vastaan

Stadeco BV,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit A. Ó Caoimh, U. Lõhmus, P. Lindh ja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.12.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Stadeco BV, edustajanaan advocaat A. Fruijtier,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels, M. de Grave ja C. ten Dam,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään S. Spyropoulos, S. Trekli ja M. Tassopoulou,

– Italian hallitus, asiamiehenään R. Adam, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.3.2009 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Staatssecretaris van Financiën (jäljempänä Staatssecretaris) ja vastapuolena Stadeco BV (jäljempänä Stadeco), ja se koskee verovelvollisen oikeutta sellaisen arvonlisäveron oikaisemiseen, joka on mainittu suoritettujen palvelujen vastaanottajalle lähetetyssä laskussa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4 Tämän direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan ”palvelujen suorituspaikka sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat – – kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, kasvatus-, viihde- tai vastaavaa toimintaa, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjän harjoittama toiminta sekä tällaisen toiminnan mahdolliset liitännäiset palvelut, – – on paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään”.

5 Direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on velvollinen maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan ”henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa”.

Kansallinen säännöstö

6 Alankomaissa 28.6.1968 annetun liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting; Staatsblad 1968, nro 329), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa kyseessä olevaan verovuoteen (jäljempänä Wet), 1 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään, että ”’liikevaihtoveroksi’ nimettyä veroa kannetaan elinkeinonharjoittajan Alankomaissa liiketoiminnassaan suorittamasta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

7 Wetin 6 §:n 2 momentin c kohdan 1 alakohdassa säädetään, että ”palvelujen suorituspaikkana on pidettävä sellaisten palvelujen osalta – – jotka koskevat kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, kasvatus-, viihde- tai vastaavaa toimintaa – – paikkaa, jossa nämä toiminnat tai työt on tosiasiallisesti suoritettu”.

8 Wetin 12 §:n 1 momentissa säädetään, että ”veron perii tavarat luovuttava tai palvelut suorittava elinkeinonharjoittaja”.

9 Wetin 14 §:n 1 momentissa säädetään, että ”tietyltä verokaudelta maksettavaksi tuleva vero on suoritettava ilmoituksen perusteella”.

10 Wetin 37 §:ssä säädetään, että ”henkilö, joka ilmoittaa jollakin tavalla laskussa sellaisen liikevaihtoveron, jonka osalta hän ei ole maksuvelvollinen muutoin kuin tämän pykälän nojalla, on velvollinen maksamaan veron laskun toimittamisajankohdasta alkaen; hänen on maksettava tämä vero 14 §:n mukaisesti”.

11 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Alankomaiden veroviranomaiset vaativat – kuten Alankomaiden hallitus täsmentää – pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan Staatssecretarisin antamien ohjeiden mukaisesti liikevaihtoveron oikaisemista varten, että sellaisen laskun laatija, jossa oli mainittu virheellisesti vero, oikaisee laskun joko toimittamalla uuden laskun tai toimittamalla suoritettujen palvelujen vastaanottajalle osoitetun hyvityslaskun.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

12 Stadeco on Alankomaihin sijoittautunut yritys, joka harjoittaa messu- ja näyttelyosastojen vuokraus-, pystyttämis- ja purkamistoimintaa.

13 Stadeco suoritti vuosina 1993–1995 palveluja Saksassa ja kolmansissa maissa Economische Voorlichtingsdienstin (talousasioista vastaava tiedotustoimisto, jäljempänä EVD) lukuun, joka on alankomaalainen ulkoasiainministeriön alaisuuteen kuuluva julkisoikeudellinen yksikkö. EVD käytti Stadecon palveluja yksinomaan sellaiseen toimintaan, joka ei ollut liikevaihtoveron alaista Alankomaissa, eikä sillä ollut julkisoikeudellisena yksikkönä oikeutta ostoihin sisältyvän liikevaihtoveron vähentämiseen.

14 Alankomaiden ulkopuolella suoritettujen palveluiden laskuihin oli merkitty se liikevaihtoveron määrä, jota olisi ollut sovellettava samanlaisista Alankomaissa suoritetuista palveluista. EVD maksoi nämä laskut kokonaisuudessaan, ja Stadeco suoritti niissä mainitut verot Alankomaissa.

15 Veroviranomaiset ilmoittivat vuonna 1996 Stadecolle, että se ei ollut velvollinen maksamaan liikevaihtoveroa Alankomaissa Alankomaiden ulkopuolella suoritetuista palveluista. Stadeco vaati tämän jälkeen palauttamaan kaikki näiden palvelujen osalta maksetut verot, joiden määrä oli 230 314 Alankomaiden guldenia (NLG) (104 512 euroa). Koska veroviranomaiset asettivat vaaditun palauttamisen edellytykseksi, että Stadeco oikaisisi EVD:lle toimitetut laskut, Stadeco lähetti viranomaisille jäljennöksen tätä koskevasta hyvityslaskusta. Tämän jälkeen verot palautettiin Stadecolle.

16 Veroviranomaiset totesivat kuitenkin vuonna 2000 toimitetussa tarkastuksessa, että Stadeco ei ollut laatinut EVD:n hyväksi tulevia hyvityslaskuja, ei oikaissut laskuja, eikä palauttanut EVD:lle mitään rahamääriä. Veroviranomaiset osoittivat täten Stadecolle jälkikantopäätöksen, joka koski koko palautetun veron määrää.

17 Stadeco teki jälkikantopäätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin. Se riitautti sen jälkeen jälkikantopäätöksen Gerechtshof te 's-Gravenhagessa (Haagin valitustuomioistuin), joka kumosi kyseisen päätöksen. Tuomioistuin katsoi, että laskuissa olevien virheiden oikaiseminen ei ollut oleellista tässä tapauksessa, koska verotulojen menettämisen vaaraa ei ollut siksi, että EVD:llä ei ollut sen ominaisuuden takia, jossa se toimii, oikeutta ostoihin sisältyvän liikevaihtoveron vähentämiseen.

18 Staatssecretaris teki Gerechtshof te 's-Gravenhagen tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin. Se esittää valituksessaan, että Stadecolla ei ollut oikeutta pitää saamansa liikevaihtoveron palautusta, koska se ei ollut täyttänyt virheellisen laskutuksen oikaisemista koskevia edellytyksiä.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että koska arvonlisäveroa koskevien aineellisten sääntöjen mukaan kysymyksessä olevien palvelujen suorituspaikka ei sijainnut Alankomaissa, jälkikantopäätös saattoi perustua yksinomaan Wetin 37 §:ään, jolla kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohta pannaan täytäntöön Alankomaiden oikeudessa.

20 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, syntyykö verovelka kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla siinä jäsenvaltiossa, johon laskun laatija on sijoittunut, jos laskun perusteena olevan toimen suorituspaikan katsotaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän mukaan sijaitsevan toisessa jäsenvaltiossa.

21 Jos näin olisi, se haluaa selvittää myös, voiko verovelan oikaisemisen edellytyksenä olla kysymyksessä olevan laskun oikaiseminen, erityisesti silloin, kun suoritettujen palvelujen vastaanottajalla ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen. Se katsoo näin ollen, että suoralta kädeltä ei ole suljettu pois, että jäsenvaltioilla on oikeus säätää sellaisista edellytyksistä perusteettoman edun saamisen estämiseksi.

22 Näissä olosuhteissa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiiviin 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei ole maksettava jäsenvaltiossa, jossa laskun laatija asuu tai johon se on sijoittautunut, jos laskun laatija on merkinnyt laskuun arvonlisäveron määrän sellaisten toimien osalta, jotka yhteisen arvonlisäverojärjestelmän mukaan katsotaan suoritetun toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa?

2) Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Jos kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu lasku on toimitettu sellaiselle vastaanottajalle, jolla ei ole oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen (minkä vuoksi verotulot eivät vaarannu), voivatko jäsenvaltiot asettaa virheellisesti laskutetun ja siten tämän säännöksen mukaan maksettavaksi tulevan arvonlisäveron oikaisemisen edellytykseksi sen, että verovelvollinen toimittaa jälkikäteen asiakkaalleen oikaistun laskun, johon ei ole merkitty arvonlisäveron määrää?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää ensimmäisellä kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei ole maksettava tämän säännöksen mukaan jäsenvaltiossa, jossa laskun laatija asuu tai johon se on sijoittautunut, jos laskun laatija on maininnut laskussa arvonlisäveron sellaisen toimen osalta, jonka suorituspaikan on kuudennen direktiivin mukaan katsottava sijaitsevan toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa.

24 Tältä osin on syytä palauttaa aluksi mieliin, että päinvastoin kuin Stadeco väittää, se seikka, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan tarkoituksena on yksinomaan määritellä ”sisäisessä järjestelmässä” maksettavaksi tulevan arvonlisäveron veronmaksuvelvolliset, kun taas Stadeco ei ole suorittanut pääasiassa kysymyksessä olevia palveluja EVD:lle Alankomaiden alueella, ei ole esteenä tämän säännöksen c alakohdan soveltamiselle pääasian tosiseikkoihin.

25 Kuten yhtäältä julkisasiamies korostaa ratkaisuehdotuksensa 12 kohdassa, muun muassa kuudennen direktiivin 7 artiklan 1 kohdasta ja 21 kohdan 2 kohdasta seuraa, että ilmaisu ”sisäinen järjestelmä” koskee koko Euroopan yhteisön aluetta sellaisena kuin se on määritelty kuudennen direktiivin 3 artiklassa.

26 Toisaalta on korostettava sitä, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa, on veronmaksuvelvollinen tämän veron osalta. Erityisesti nämä henkilöt ovat velvollisia maksamaan laskussa mainitun arvonlisäveron siitä riippumatta, ovatko he velvollisia maksamaan veron kyseisen liiketoimen arvonlisäverollisuuden takia (ks. vastaavasti asia C-342/87, Genius, tuomio 13.12.1989, Kok., s. 4227, 19 kohta; asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok., s., I-6973, 53 kohta ja asia C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomio 15.3.2007, Kok., s. I-2425, 23 kohta).

27 Näin ollen päinvastoin kuin siinä tapauksessa, että verovelka syntyy mahdollisesti kyseisen liiketoimen arvonlisäverollisuuden takia, laskun perusteena olevien palveluiden suorituspaikalla ei ole merkitystä kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn sellaisen verovelan syntymisen kannalta, joka on maksettava yksinomaan sillä perusteella, että arvonlisävero on mainittu laskussa.

28 Säätäessään, että laskussa mainittu arvonlisävero on maksettava siitä riippumatta, onko sen maksamiseen velvollisuutta liiketoimen arvonlisäverollisuuden takia, kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan tarkoituksena on poistaa verotulojen

menettämisen vaara, joka voi aiheutua kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetystä vähennysoikeudesta (ks. vastaavasti em. asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 57 ja 61 kohta; yhdistetyt asiat C-78/02–C-80/02, Karageorgou ym., tuomio 6.11.2003, Kok., s. I-13295, 50 ja 53 kohta ja em. asia Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomion 23 kohta).

29 Vaikka nimittäin vähennysoikeuden käyttäminen koskee ainoastaan sellaisia veroja, jotka perustuvat arvonlisäverolliseen liiketoimeen (ks. em. asia Genius, tuomion 13 kohta), verotulojen menettämisen vaaraa ei periaatteessa ole täysin poistettu niin kauan kuin sellaisen laskun saaja, jossa on mainittu perusteettomasti arvonlisävero, voi vielä käyttää laskua vähennysoikeutta varten direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti (ks. vastaavasti em. asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 57 kohta).

30 Tämän säännöksen mukaan verovelvollinen voi silloin, jos hänellä on hallussaan tämän direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukainen lasku, käyttää vähennysoikeuttaan veroviranomaisissa. Kuitenkaan – kuten Alankomaiden ja Saksan hallitukset toteavat – ei voida sulkea pois sitä, että veroviranomaiset eivät kykene monimutkaisten olosuhteiden ja juridisten suhteiden takia toteamaan ajoissa, että muut seikat estävät sellaisen vähennysoikeuden käyttämisen.

31 Koska laskun saajan mahdollisesta vähennysoikeuden käyttämisestä aiheutuva verotulojen menettämisen vaara on sillä jäsenvaltiolla, jonka arvonlisävero on mainittu kyseisessä laskussa, arvonlisävero on kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla maksettava tässä jäsenvaltiossa.

32 Tämän osalta on täsmennettävä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa kaikkien merkityksellisten seikkojen perusteella, mille jäsenvaltiolle kyseisessä laskussa mainittu arvonlisävero on maksettava. Tämän osalta

merkityksellisiä voivat muun muassa olla laskussa mainittu verokanta, valuutta, jona maksettava summa on ilmoitettu suoritettavaksi, kieli, jolla lasku on laadittu, kyseessä olevan laskun sisältö ja asiayhteys, laskun laatijan ja suoritettujen palvelujen vastaanottajan sijoittautumispaikat ja näiden molempien menettely.

33 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa on maksettava tämän säännöksen mukaan sille jäsenvaltiolle, jonka arvonlisävero on mainittu laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa, vaikka kyseessä olevaa liiketoimea ei verotettaisi tässä jäsenvaltiossa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa kaikkien merkityksellisten seikkojen perusteella, minkä jäsenvaltion arvonlisäveroa kyseisessä laskussa mainittu arvonlisävero vastaa. Tämän osalta merkityksellisiä voivat muun muassa olla laskussa mainittu verokanta, valuutta, jona maksettava summa on ilmoitettu suoritettavaksi, kieli, jolla lasku on laadittu, kyseessä olevan laskun sisältö ja asiayhteys, laskun laatijan ja suoritettujen palvelujen vastaanottajan sijoittautumispaikat ja näiden molempien menettely.

Toinen kysymys

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisella kysymyksellään, onko verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä sille, että jäsenvaltio asettaa tässä jäsenvaltiossa ainoastaan siksi maksettavan arvonlisäveron, että se on virheellisesti mainittu lähetetyssä laskussa, oikaisun edellytykseksi, että verovelvollinen toimittaa jälkikäteen suoritettujen palvelujen vastaanottajalle oikaistun laskun, jossa ei mainita arvonlisäveroa, jos viimeksi mainitulla ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, jolloin verotulojen menettämisen vaaraa ei ole.

35 Tältä osin on palautettava mieliin, että kuudennessa direktiivissä ei säädetä nimenomaisesti tapauksesta, jossa arvonlisävero mainitaan laskussa virheellisesti ja jossa maksamisvelvollisuus ei johdu liiketoimen arvonlisäverollisuudesta. Tästä seuraa, että niin kauan kuin yhteisön lainsäätäjä ei ole täyttänyt kyseistä aukkoa, kyseisen

tapauksen ratkaiseminen kuuluu jäsenvaltioille (em. asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 48 ja 49 kohta ja em. yhdistetyt asiat Karageorgou ym., tuomion 49 kohta).

36 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä (em. asia Genius, tuomion 18 kohta).

37 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 (ks. em. asia asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 58 kohta ja em. yhdistetyt asiat Karageorgou ym., tuomion 50 kohta).

38 Lisäksi tämä oikaisu ei saa olla riippuvainen veroviranomaisten harkintavallasta (em. asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 68 kohta).

39 Tämän osalta on muistutettava, että toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat ryhtyä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Niitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus vaarantuisi, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi arvonlisäveroa koskevalla yhteisön lainsäädännöllä

käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (ks. analogisesti em. asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Jos näin ollen arvonlisäveron palauttaminen tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi niiden edellytysten mukaan, joiden mukaisesti verojen palauttamista koskevat vaatimukset voidaan esittää, kyseiset periaatteet saattavat edellyttää, että jäsenvaltioiden on annettava tarvittavat välineet ja menettelyä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotta verovelvollisella on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero (ks. vastaavasti ja analogisesti em. asia Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomion 41 kohta).

41 Pääasiassa käy ilmi, että Alankomaiden veroviranomaiset asettivat Stadecon maksaman liikevaihtoveron oikaisemisen edellytykseksi Staatssecretarisin yleisohjeiden mukaisesti sen, että Stadeco oikaisee EVD:lle toimitetut laskut joko siten, että se toimittaa sille uudet laskut, joissa ei mainita arvonlisäveroa, tai siten, että se laatii hyvityslaskun.

42 Koska sekä oikaistusta laskusta että hyvityslaskusta käy suoritettujen palvelujen vastaanottajalle selvästi ilmi, että kyseisessä jäsenvaltiossa ei ole maksettava arvonlisäveroa ja että tällä vastaanottajalla ei ole näin ollen tältä osin oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, on katsottava, että tällaisella edellytyksellä voidaan periaatteessa poistaa verotulojen menettämisen vaara. Lisäksi tällainen edellytys ei tee veron palauttamista riippuvaiseksi veroviranomaisten harkintavallasta.

43 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, onko Stadeco näyttänyt pääasiassa, että se on itse poistanut oikea-aikaisesti täysin verotulojen menettämisen vaaran, yhteisöjen tuomioistuin voi antaakseen tälle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen antaa sille kaikki tarpeelliseksi katsomansa ohjeet (ks. vastaavasti mm. asia C-49/07, MOTOE, tuomio 1.7.2008, 30 kohta, ei vielä

julkaistu oikeustapauskokoelmassa ja asia C-414/07, Magoora, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10921, 33 kohta).

44 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Stadeco lähetti Alankomaiden veroviranomaisille jäljennöksen EVD:n hyväksi tulevasta hyvityslaskusta, vaikka todellisuudessa Stadeco ei ollut laatinut pääasiassa sellaista laskua eikä oikaissut laskuja.

45 Pääasiasta käy nimittäin ilmi, että verotulojen menettämisen vaara oli poistettu ainoastaan niiden kahden seikan takia, että ensinnäkin EVD on julkisoikeudellinen yksikkö, ja toiseksi siksi, että EVD käytti Stadecon palveluja yksinomaan sellaiseen toimintaan, joka ei ollut liikevaihtoveron alaista Alankomaissa, joten sillä ei ollut ollenkaan oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.

46 Kuten tämän tuomion 30 kohdasta käy ilmi, ei kuitenkaan voida sulkea yleisellä tavalla pois sitä, että veroviranomaiset eivät kykene monimutkaisten olosuhteiden ja juridisten suhteiden takia toteamaan ajoissa, että sellaiset seikat estävät vähennysoikeuden käyttämisen.

47 Tällaisessa tilanteessa on todettava, että se, että jäsenvaltio asettaa laskussa erheellisesti mainitun arvonlisäveron oikaisemisen edellytykseksi laskun oikaisemisen, ei periaatteessa mene pidemmälle kuin on tarpeen sen tavoitteen saavuttamiseksi, jonka mukaan verotulojen menettämisen vaara on poistettava täydellisesti.

48 Sitä paitsi siltä osin kuin pääasian olosuhteista käy ilmi, että Alankomaiden veroviranomaiset näyttävät asettavan arvonlisäveron oikaisemisen edellytykseksi myös sen, että kyseisen laskun laatija maksaa takaisin perusteettomasti maksetun määrän suoritettujen palvelujen vastaanottajalle, on palautettava mieliin, ettei yhteisöjen oikeus ole esteenä sille, että kansallisessa oikeusjärjestyksessä kieltäydytään palauttamasta perusteettomasti kannettuja veroja tilanteissa, joissa oikeudenomistajat saisivat perusteetonta etua (asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Näin ollen sen perusteettoman edun olemassaolo ja määrä, jonka verovelvollinen saisi yhteisön oikeuden mukaan perusteettomasti kannetun veron palauttamisesta, voidaan osoittaa ainoastaan sellaisella taloudellisella analyysillä, jossa huomioidaan kaikki asian kannalta merkitykselliset asianhaarat (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 43 kohta).

50 Tältä osin on korostettava, että sellaisen analyysin suorittaminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle. Merkityksellistä tässä yhteydessä voi olla etenkin se, oliko Stadecon ja EVD:n välillä tehdyissä sopimuksissa sovittu suoritetuista palveluista maksettavista kiinteämääräisistä palkkioista vai peruspalkkiomääristä, joita mahdollisesti korotettiin sovellettavien verojen määrillä. Ensimmäisessä tapauksessa voisi nimittäin olla niin, että Stadeco ei olisi saanut perusteetonta etua.

51 Edellä olevan perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole periaatteessa esteenä sille, että jäsenvaltio asettaa tässä jäsenvaltiossa ainoastaan siksi maksettavan arvonlisäveron, että se on virheellisesti mainittu lähetetyssä laskussa, oikaisun edellytykseksi, että verovelvollinen toimittaa jälkikäteen suoritettujen palvelujen vastaanottajalle oikaistun laskun, jossa

ei mainita arvonlisäveroa, jos tämä verovelvollinen ei ole poistanut oikea-aikaisesti täysin verotulojen menettämisen vaaraa.

Oikeudenkäyntikulut

52 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa on maksettava tämän säännöksen mukaan sille jäsenvaltiolle, jonka arvonlisävero on mainittu laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa, vaikka kyseessä olevaa liiketoimea ei verotettaisi tässä jäsenvaltiossa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa kaikkien merkityksellisten seikkojen perusteella, minkä jäsenvaltion arvonlisäveroa kyseisessä laskussa mainittu arvonlisävero vastaa. Tämän osalta merkityksellisiä voivat muun muassa olla laskussa mainittu verokanta, valuutta, jona maksettava summa on ilmoitettu suoritettavaksi, kieli, jolla lasku on laadittu, kyseessä olevan laskun sisältö ja asiayhteys, laskun laatijan ja suoritettujen palvelujen vastaanottajan sijoittautumispaikat ja näiden molempien menettely.

2) Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole periaatteessa esteenä sille, että jäsenvaltio asettaa tässä jäsenvaltiossa ainoastaan siksi maksettavan arvonlisäveron, että se on virheellisesti mainittu lähetetyssä laskussa, oikaisun edellytykseksi, että verovelvollinen toimittaa jälkikäteen suoritettujen palvelujen vastaanottajalle oikaistun laskun, jossa ei mainita arvonlisäveroa, jos tämä verovelvollinen ei ole poistanut oikea-aikaisesti täysin verotulojen menettämisen vaaraa.

Allekirjoitukset