UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

18 päivänä maaliskuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 203 artikla – Perusteettomasti laskutetut verot – Laskun antajan vilpitön mieli – Verotulojen menettämisen vaara – Jäsenvaltioiden velvollisuus säätää mahdollisuudesta oikaista perusteettomasti laskutettu vero – Verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate

Asiassa C-48/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 15.11.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.1.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

UAB ”P”

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen, varapresidentti R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) sekä tuomari M. Safjan,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– UAB ”P.” na Litwie, edustajanaan D. Kosacka, doradca podatkowy,

– Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

– Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja J. Szczodrowski,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

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; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 203 artiklan ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat UAB ”P” (jäljempänä P) ja Dyrektor Izby Skarbowej w B. (veroviraston johtaja, B., Puola) ja jossa on kyse perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron maksamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Puolan oikeus

4 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; DZ. U. 2004, nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (Dz. U. 2016, järjestysnumero 710; jäljempänä arvonlisäverolaki), 108 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Oikeushenkilö, oikeushenkilöllisyyttä vailla oleva organisatorinen yksikkö tai luonnollinen henkilö, jonka antamassa laskussa mainitaan arvonlisäveron määrä, on velvollinen maksamaan tämän veron.”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

5 P. on Liettuaan sijoittautunut yhtiö, joka asetti liettualaisten kuljetusyhtiöiden käyttöön polttoainekortteja, joiden avulla nämä kuljetusyritykset saattoivat tankata polttoainetta tietyillä Puolassa sijaitsevilta huoltoasemilla.

6 Koska P. katsoi, että sen liiketoiminta muodostui polttoaineen hankkimisesta puolalaisilta huoltoasemilta sen myymiseksi myöhemmin liettualaisille kuljetusyhtiöille polttoainekorttien avulla, se laati näille kuljetusyhtiöille tapahtunutta polttoaineen luovutusta koskevia laskuja ja mainitsi niissä arvonlisäveron määrän.

7 Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (Białystokin verotoimiston johtaja, Puola) totesi 27.6.2014 tekemässään päätöksessä, että P:llä oli maaliskuun ja joulukuun 2011 välistä ajanjaksoa koskeva arvonlisäverovelka ja että P oli maksanut liikaa veroa maaliskuun ja kesäkuun 2011

väliseltä ajanjaksolta ja että sen maksettavana oli arvonlisäveroa arvonlisäverolain 108 §:n nojalla. Lisäksi se katsoi, ettei P:llä ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa niiden laskujen perusteella, jotka huoltoasemat olivat antaneet polttoaineen hankinnasta.

8 P. haki tähän päätökseen muutosta hallinnollisesti Dyrektor Izby Skarbowej w B:ltä (veroviraston johtaja, B., Puola).

9 B:n veroviraston johtaja kumosi 2.10.2014 tekemällään päätöksellä B:n verotoimiston johtajan 27.6.2014 tekemän päätöksen sillä perusteella, että tämä oli vahvistanut P:n liiketoiminnan verotuspaikan arvonlisäverolain säännösten vastaisesti. Lisäksi ensin mainittu johtaja ratkaisi pääasian ja määritti P:n arvonlisäverovelvoitteet.

10 B:n veroviraston johtaja vahvisti 2.10.2014 tekemässään päätöksessä Białystokin verotoimiston johtajan tavoin, ettei P. ollut ostanut eikä toimittanut polttoainetta Puolassa. Sen mukaan puolalaiset huoltoasemat luovuttivat polttoaineen suoraan liettualaisille kuljetusyhtiöille, jotka P:ltä ostettujen polttoainekorttien avulla tankkasivat näillä huoltoasemilla ja joilla oli täysi vapaus valita erityisesti polttoaineen määrä ja tyyppi. P:n todellinen toiminta muodostuu näin ollen siitä, että se rahoittaa polttoaineostot, jotka liettualaiset kuljetusyhtiöt tekevät kyseisillä huoltoasemilla polttoainekorteilla. Kyseinen toiminta on rahoituspalvelu, joka on vapautettu arvonlisäverosta Puolassa arvonlisäverolain nojalla.

11 B:n veroviraston johtaja vahvisti myös, että koska P:n antamat laskut eivät vastanneet sen tosiasiallista toimintaa, P:llä ei ollut oikeutta vähentää huoltoasemien laatimien laskujen perusteella ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Se katsoi lisäksi, että P:n antamat myyntilaskut synnyttivät sille arvonlisäverolain nojalla velvollisuuden maksaa laskuissa mainittu arvonlisäveron määrä.

12 P. nosti B:n veroviraston johtajan päätöksestä kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstokussa (Białystokin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola), joka kumosi tämän päätöksen 7.4.2015 antamallaan tuomiolla.

13 B:n veroviraston johtaja valitti tämän jälkeen kyseisestä tuomiosta Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola).

14 Kyseinen tuomioistuin kumosi 17.2.2017 antamallaan tuomiolla Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstokun 7.4.2015 antaman tuomion ja katsoi, että tällä oli velvollisuus arvioida käytössään olevan asiakirja-aineiston perusteella, olivatko veroviranomaiset katsoneet perustellusti, että se, että P oli antanut laskut, oli aiheuttanut valtiolle verotulojen menettämisen vaaran, ja mainittu tuomioistuin palautti asian Wojewódzki Sąd Administracyjny we Białymstokuun uudelleen käsiteltäväksi.

15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku hylkäsi 19.7.2017 antamallaan tuomiolla P:n kanteen sillä perusteella, että valtion verotulojen menettämisen vaara oli olemassa.

16 P valitti tästä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Kyseinen tuomioistuin toteaa 6.2.2003 annettuun tuomioon Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) ja 15.5.2019 annettuun tuomioon Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412) tukeutuen, että P:n todellinen toiminta muodostui siitä, että se rahoitti liettualaisten

asiakkaidensa polttoaineostot huoltoasemilla polttoainekorteilla ja että näin ollen sen toiminta rajoittui rahoituspalvelujen tarjoamiseen liettuaisille asiakkaille, ja nämä palvelut eivät ole Puolassa arvonlisäverollisia.

17 Kyseinen tuomioistuin toteaa kuitenkin, ettei ole näytetty toteen, että P:n ja sen sopimuskumppanien menettely merkitsisi petosta tai väärinkäytöstä. P:n toteuttamien liiketoimien kaltaisia liiketoimia on nimittäin Puolan veroviranomaisten käytännön vuoksi pidetty ketjuliiketoimina, joiden kohteena on polttoaineen toimittaminen kuljetusyrityksille. Tämän käytännön mukaan kukin polttoaineen toimitusketjuun osallistuneista toimijoista toteutti tavaroiden eli polttoaineen vastikkeellisen luovutuksen, vaikka todellisuudessa konkreettisia tavaroiden luovutuksia oli vain yksi.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa näin ollen, että tämän käytännön perusteella P on voinut katsoa olevansa ketjuliiketoimen osallistuja eli se on hankkinut polttoaineen huoltoasemilta myydäkseen ne edelleen liettualaisille kuljetusyhtiöille. Kuljetusyhtiöt saivat P:ltä laskuja, joissa mainittiin kyseiseen polttoaineeseen liittyvä arvonlisävero, ja ne saattoivat vaatia veron palauttamista Puolassa.

19 Kyseinen tuomioistuin täsmentää lisäksi, että koska pääasia koskee P:n sellaisia ajanjaksoja koskevia arvonlisäveroilmoituksia, joiden aikana Puolan veroviranomaiset noudattivat kyseistä kansallista käytäntöä, P saattoi perustellusti tukeutua arvonlisäverolain säännösten tulkintaan, jonka kyseiset viranomaiset olivat tehneet vero-oikeudellisten tulkintaratkaisujen yhteydessä.

20 Mainittu tuomioistuin toteaa, että vaikka P. toimi vilpittömässä mielessä, se kuitenkin antoi vuonna 2011 liettualaisille kuljetusyhtiöille virheellisiä laskuja, joissa mainitaan arvonlisävero, ja että näin ollen arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin, jolla pannaan täytäntöön direktiivin 2006/112 203 artikla, soveltamisedellytykset täyttyvät muodollisesti.

21 Se huomauttaa kuitenkin, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi vilpittömässä mielessä toimineella laskun antajalla on oltava mahdollisuus oikaista laskussa perusteettomasti mainittu vero kyseessä olevan jäsenvaltion vahvistamaa menettelyä noudattaen. Koska Puolan oikeuden mukaan tällaista menettelyä ei kuitenkaan voida soveltaa sen jälkeen, kun asianomaista henkilöä koskeva verotusmenettely on aloitettu, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei P:llä ole ollut mahdollisuutta oikaista liettualaisille kuljetusyhtiöille antamissaan laskuissa perusteettomasti mainittua veroa.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa myös, että jos huoltoasemien, P:n ja liettualaisten kuljetusyhtiöiden välisistä liiketoimista olisi maksettu asianmukaisesti arvonlisäveroa, P ei olisi antanut näille kuljetusyrityksille laskuja, joissa mainitaan perusteettomasti arvonlisävero, vaan huoltoasemat olisivat antaneet niille polttoaineen toimittamisen osalta laskut, joissa mainitaan arvonlisäveron määrä, joka on lähellä P:n laatimissa laskuissa ilmoitettua arvonlisäveroa.

23 Niinpä kyseisen tuomioistuimen mukaan myös se, että toimitusketjuun osallistuneet ilmoittavat nämä liiketoimet asianmukaisesti, olisi mahdollistanut sen, että liettualaiset kuljetusyhtiöt voivat vaatia huoltoasemien antamissa laskuissa mainitun arvonlisäveron palauttamista, mikä osoittaa, että siitä, että P antaa laskuja, joissa mainitaan perusteettomasti arvonlisävero, ei aiheudu verotulojen menettämisen vaaraa valtiolle. Sitä vastoin mainittu tuomioistuin korostaa, että

arvonlisäverolain 108 §:n soveltaminen P:n antamiin laskuihin, kun myös huoltoasemien suorittamista polttoainetoimituksista on maksettava arvonlisäveroa, johtaa siihen, että samasta liiketoimesta kannetaan kaksinkertainen arvonlisävero.

24 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [direktiivin 2006/112] 203 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa sovelletaan [arvonlisäverolain] 108 §:n 1 momentin kaltaista kansallisen oikeuden säännöstä vilpittömässä mielessä olevan verovelvollisen antamiin laskuihin, joissa mainitaan perusteettomasti arvonlisävero, jos

– verovelvollisen toiminta ei liittynyt veropetokseen vaan johtui liiketoimeen osallistuvien osapuolten tekemästä oikeussääntöjen virheellisestä tulkinnasta, joka nojasi tältä osin veroviranomaisten esittämään säännösten tulkintaan ja yleiseen käytäntöön liiketoimen suorittamishetkellä ja jossa oletetaan virheellisesti, että laskun antaja suorittaa tavaroiden luovutuksia, vaikka tosiasiallisesti hän suorittaa arvonlisäverosta vapautettua rahoitusvälityspalvelua, ja

– perusteettomasti mainitun arvonlisäveron sisältävän laskun saajalla olisi oikeus vaatia veron palauttamista, jos hänelle tavaroiden luovutuksen tosiasiallisesti suorittava verovelvollinen laskuttaisi liiketoimesta sääntöjenmukaisesti?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko direktiivin 2006/112 203 artiklaa sekä suhteellisuusperiaatetta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan vilpittömässä mielessä ollut verovelvollinen ei voi oikaista laskuja, joissa arvonlisävero mainitaan perusteettomasti, verotarkastusmenettelyn aloittamisen jälkeen, vaikka näiden laskujen saajalla olisi ollut oikeus kyseisen veron palautukseen, jos näissä laskuissa tarkoitetut liiketoimet olisi ilmoitettu asianmukaisesti.

26 Näihin kysymyksiin vastaamiseksi on todettava, että direktiivin 2006/112 203 artiklassa säädetään, että henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa, on velvollinen maksamaan laskussa mainitun veron. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tästä, että laskun antajan on maksettava laskussa mainittu arvonlisävero myös silloin, kun todellinen verollinen liiketoimi puuttuu (tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 26 kohta).

27 Unionin tuomioistuin on katsonut, että kyseisen säännöksen tarkoituksena on poistaa verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua tässä direktiivissä säädetystä vähennysoikeudesta (tuomio 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 24 kohta).

28 Tässä yhteydessä on huomautettava, että vaikka jäsenvaltiot voivat ryhtyä toimenpiteisiin veron oikean kannon varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, kyseiset toimenpiteet eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näin tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta vaarantuisi

arvonlisäveron neutraalisuus, joka on yksi unionin oikeudessa arvonlisäverotuksen alalla säädetyn yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (tuomio 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 28 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteesta on todettava, että sillä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan arvonlisäverosta sen liiketoiminnan yhteydessä. Tämä järjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on arvonlisäverollista (tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Erityisesti virheellisesti laskutetun arvonlisäveron palauttamisesta unionin tuomioistuin on todennut, ettei arvonlisäverodirektiivissä ole säännöstä, joka koskisi sitä, että laskun antaja oikaisisi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron, jolloin lähtökohtana on, että jäsenvaltiot määrittävät ne edellytykset, joiden täyttyessä perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista (tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä (tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Tätä ratkaisua voidaan soveltaa muun muassa tilanteessa, jossa verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä laatiessaan laskuja, joissa mainitaan perusteettomasti arvonlisävero, siltä osin kuin se on katsonut, että polttoainekorttien saattaminen toimijoiden käyttöön siten, että nämä voivat tankata niiden avulla polttoainetta huoltoasemilla, ei ollut Puolassa arvonlisäverosta vapautettu rahoituspalvelu vaan arvonlisäverollinen tavaroiden luovutus tässä jäsenvaltiossa Puolan veroviranomaisten vakiintuneen käytännön perusteella.

33 Ennakkoratkaisupyynnöstä kuitenkin ilmenee, että vaikka Puolan oikeudessa säädetään lähtökohtaisesti menettelystä, joka mahdollistaa vilpittömässä mielessä toimineen verovelvollisen perusteettomasti laskuttaman arvonlisäveron oikaisemisen, tätä menettelyä ei sovelleta, kun on aloitettu asianomaista henkilöä koskeva verotarkastus.

34 Tässä yhteydessä on todettava, että se, että kieltäydytään myöntämästä mahdollisuutta oikaista kuljetusyhtiöille annettuja polttoainelaskuja, joissa mainitaan perusteettomasti arvonlisävero, vaikka myös huoltoasemien näille kuljetusyhtiöille suorittamat polttoaineluovutukset ovat arvonlisäveron alaisia, merkitsisi sitä, että pääasian valittaja joutuisi arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti vastaamaan tästä verorasituksesta.

35 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 203 artiklaa sekä suhteellisuusperiaatetta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan vilpittömässä mielessä ollut verovelvollinen ei voi oikaista laskuja, joissa arvonlisävero mainitaan perusteettomasti, verotarkastusmenettelyn aloittamisen jälkeen, vaikka näiden laskujen saajalla olisi ollut oikeus kyseisen veron palautukseen, jos näissä laskuissa tarkoitetut liiketoimet olisi ilmoitettu asianmukaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

36 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:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklaa sekä suhteellisuusperiaatetta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan vilpittömässä mielessä ollut verovelvollinen ei voi oikaista laskuja, joissa arvonlisävero mainitaan perusteettomasti, verotarkastusmenettelyn aloittamisen jälkeen, vaikka näiden laskujen saajalla olisi ollut oikeus kyseisen veron palautukseen, jos näissä laskuissa tarkoitetut liiketoimet olisi ilmoitettu asianmukaisesti.

Allekirjoitukset