Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

1 päivänä elokuuta 2025 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 203 artikla – Laskuun merkitty virheellinen arvonlisäveron määrä – 238 artikla – Yksinkertaistettu lasku – Suoritukset, jotka laskutetaan henkilöiltä, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia, ja verovelvollisilta, joilla ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta – Velvollisuus maksaa virheellisesti laskutettu osa arvonlisäverosta – Tilanne, jossa verotulojen menettämisen vaaraa ei ole

Asiassa C-794/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 14.12.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.12.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Österreich

vastaan

P GmbH,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja N. Jääskinen, neljännen jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis (esittelevä tuomari) ja tuomari A. Arabadjiev,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Itävallan hallitus, asiamiehinään A. Posch, J. Schmoll ja F. Koppensteiner,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja P.-L. Krüger,

– Portugalin hallitus, asiamiehinään P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires ja A. Rodrigues,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

– Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi F. Behre ja M. Herold, sittemmin M. Herold,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.12.2024 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 6.11.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/1695 (EUVL 2018, L 282, s. 5) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 203 ja 238 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Finanzamt Österreich (Itävallan verohallinto, jäljempänä verohallinto) ja P GmbH ja jossa on kyse siitä, että verohallinto hylkäsi P:n vaatimuksen arvonlisäveroilmoituksen oikaisemisesta sillä perusteella, että P oli maininnut laskuissaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonlisäveron määrän.

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 b ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

4 Kyseisen direktiivin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

5 Mainitun direktiivin 220 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai verovelvollisen nimissä ja puolesta kolmas taho laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista;

_ _”

6 Kyseisen direktiivin 238 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat arvonlisäkomiteaa kuultuaan mahdollisesti vahvistamiensa edellytysten mukaisesti säätää, että seuraavissa tapauksissa tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskeviin laskuihin on merkittävä ainoastaan 226 b artiklan nojalla vaadittavat tiedot:

a) kun laskun määrä on yli 100 euroa, mutta enintään 400 euroa, tai sen vasta-arvo kansallisena valuuttana;

b) kun asianomaisen alan kauppa- tai hallintokäytäntöjen takia tai laskujen laatimista koskevien teknisten olosuhteiden vuoksi kaikkia 226 ja 230 artiklassa tarkoitettuja velvoitteita on erityisen hankala noudattaa.

3. Edellä 1 kohdassa säädettyjä yksinkertaistettuja järjestelyjä ei sovelleta, jos laskut on laadittava 220 artiklan 1 kohdan 2 ja 3 alakohdan nojalla tai jos tavaroiden verotettavan luovutuksen tai palvelujen verotettavan suorituksen tekee verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava, tai jonka toimipaikka tuossa jäsenvaltiossa ei osallistu tavaran luovutukseen tai palvelun suoritukseen 192 a artiklassa tarkoitetulla tavalla, ja veronmaksuvelvollinen on henkilö, jolle tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan.”

Itävallan oikeus

7 Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994; BGBl. 663/1994), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä UStG 1994), 11 §:n 1, 6 ja 12 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1)

1. Jos elinkeinonharjoittaja suorittaa 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja liiketoimia, sillä on oikeus antaa lasku. Jos elinkeinonharjoittaja suorittaa liiketoimia toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän yritystä varten taikka oikeushenkilölle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, sillä on velvollisuus antaa lasku. Jos elinkeinonharjoittaja suorittaa kiinteään omaisuuteen liittyvän verollisen tavara- tai palvelu-urakan vastaanottajalle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, sillä on velvollisuus antaa lasku. Elinkeinonharjoittajan on täytettävä velvollisuutensa antaa lasku kuuden kuukauden kuluessa liiketoimen suorittamisesta.

– –

(6) Laskujen, joiden kokonaissumma ei ylitä 400:aa euroa, osalta antamispäivän lisäksi riittävät seuraavat tiedot:

1. Tavarat luovuttavan tai palvelut suorittavan elinkeinonharjoittajan nimi ja osoite

2. luovutettujen tavaroiden määrä ja tavanomainen kauppanimi tai palvelujen laji ja laajuus

3. tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen päivämäärä tai ajanjakso, jolle suoritus sijoittautuu

4. tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta maksettava vastike ja veron määrä yhtenä summana ja

5. verokanta.

– –

(12) Jos elinkeinonharjoittaja on tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta koskevassa laskussa eritellyt veron määrän, jota se ei ole tämän liittovaltion lain mukaan velvollinen maksamaan liiketoimesta, se on velvollinen maksamaan tämän määrän laskun perusteella, jos elinkeinonharjoittaja ei oikaise laskua vastaavalla tavalla tavaroiden luovutuksensaajaan tai palvelujen vastaanottajaan nähden. Oikaisemistapauksessa sovelletaan soveltuvin osin 16 §:n 1 momenttia.”

8 UStG 1994:n 16 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos 1 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun verollisen liiketoimen veron perustetta muutetaan,

1. kyseisen liiketoimen toteuttaneen elinkeinonharjoittajan on oikaistava tällä perusteella maksettavan veron määrää vastaavalla tavalla ja

2. vastaanottajana olevan elinkeinonharjoittajan on oikaistava tällä perusteella tehtävää vähennystä vastaavalla tavalla. Oikaisut tehdään siltä verokaudelta, jonka aikana vastasuoritus on muuttunut.”

9 Veroja ja maksuja koskevan liittovaltion lain (Bundesabgabenordnung), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 239a §:ssä säädetään seuraavaa:

”Sikäli kuin veron, josta sitä koskevan säännöksen tarkoituksen mukaisesti vastaa taloudellisesti joku muu kuin verovelvollinen, suoritti joku muu kuin verovelvollinen,

1. verotilille hyvittäminen,

2. saatavien palauttaminen, siirtäminen tai kuittaaminen ja

3. kyseisten saatavien käyttö verovelvoitteiden täyttämiseen

on jätettävä tekemättä, jos tämä johtaisi siihen, että verovelvollinen saa perusteetonta etua.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 P on Itävallan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö. Se harjoittaa sisäleikkipuistotoimintaa. Vuonna 2019 se kantoi sisäleikkipuiston pääsymaksuista arvonlisäveroa 20 prosentin verokannan mukaan. Se antoi asiakkaille pääsymaksun maksamisen yhteydessä kassatositteita, jotka laadittiin UStG 1994:n 11 §:n 6 momentin mukaisten, pienistä rahamääristä annettavia laskuja koskevien sääntöjen mukaisesti. P ilmoitti vastaavan veron vuotta 2019 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan mutta oikaisi ilmoitustaan myöhemmin sillä perusteella, että pääsymaksuihin oli sovellettava 13 prosentin alennettua arvonlisäverokantaa.

11 Verohallinto vahvisti 18.1.2021 tekemällään päätöksellä arvonlisäveron, joka P:n oli maksettava vuodelta 2019, ottamatta huomioon kyseistä oikaisua. Se totesi päätöksessään, että P oli soveltanut 20 prosentin arvonlisäverokantaa sisäleikkipuiston pääsymaksuista saatuihin tuloihin ja että se oli merkinnyt tämän veron määrän kassakuitteihinsa. Verohallinto kieltäytyi arvonlisäverokannan oikaisemisesta jälkikäteen yhtäältä sillä perusteella, että laskuja ei ollut mahdollista muuttaa eikä asiakkaille ollut mahdollista antaa 20 prosentin arvonlisäveron ja alennetun verokannan mukaisen arvonlisäveron välistä erotusta vastaavia hyvitysilmoituksia, ja toisaalta sillä perusteella, että tällainen oikaisu, kun P:n asiakkaat olivat maksaneet 20 prosentin suuruisen arvonlisäveron, johtaisi siihen, että kyseinen yhtiö saisi perusteetonta etua.

12 P valitti tästä päätöksestä ja väitti, että palvelut oli suoritettu ”lähes yksinomaan” yksityishenkilöille, joilla ei ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joten verotulojen menettämisen vaara oli poissuljettu eikä laskujen oikaiseminen ollut tarpeen.

13 Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta), jonka käsiteltäväksi asia oli saatettu, esitti 21.6.2021 tekemällään päätöksellä unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön siitä, voidaanko arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa soveltaa käsiteltävässä asiassa, kun verotulojen menettämisen vaaraa ei ollut.

14 Unionin tuomioistuin totesi 8.12.2022 antamassaan tuomiossa Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968), että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollinen, joka on suorittanut palvelun ja maininnut laskussaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonlisäveron määrän, ei ole kyseisen säännöksen perusteella velvollinen maksamaan virheellisesti laskutettua osaa arvonlisäverosta, jos verotulojen menettämisen vaaraa ei ole, koska kyseisen palvelun vastaanottajat ovat yksinomaan loppukuluttajia, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

15 Kyseisen tuomion jälkeen Bundesfinanzgericht muutti 27.1.2023 antamallaan tuomiolla P:n vuodelta 2019 maksettavaa arvonlisäveroa koskevaa verotuspäätöstä.

16 Bundesfinanzgericht lähti olettamuksesta, jonka mukaan P:n suorittamia palveluja käyttivät ”(lähes) yksinomaan” loppukuluttajat, jotka eivät voineet vaatia ostoihin sisältyvän veron vähentämistä. Koska ei kuitenkaan ole täysin poissuljettua, että P:n asiakkaat ovat, perustellusti tai perusteettomasti, vähentäneet P:n laskuttaman arvonlisäveron, kyseinen tuomioistuin katsoi, että on tehtävä arvio laskuista, jotka saattoivat johtaa arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisen arvonlisäverovelan syntymiseen. Se lähti olettamuksesta, jonka mukaan verotulojen menettämisen vaara koskee arviolta 0,5 prosenttia sisäleikkipuiston kokonaisliikevaihdosta eli noin 112:ta P:n yhteensä 22 557 laskusta

17 Verohallinto teki 27.1.2023 annetusta tuomiosta Revision-valituksen Verwaltungsgerichtshofiin (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta). Se väittää, että kyseinen tuomio poikkeaa 8.12.2022 annetusta tuomiosta Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968). Se väittää, että kyseisestä tuomiosta, jossa unionin tuomioistuin tarkasteli sille esitettyjä kysymyksiä sen olettamuksen valossa, jonka mukaan pääasiassa kyseessä oleva palvelu suoritettiin yksinomaan loppukuluttajille, joilla ei ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, ei voida päätellä, että maksettava arvonlisävero voitaisiin määrittää tekemällä arvioon perustuva jako yhtäältä loppukuluttajiin ja toisaalta verovelvollisiin, joilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että koska verotulojen menettämisen vaaraa ei ole oikea-aikaisesti kokonaan poistettu siksi, että laskuja ei ole oikaistu, P:n voidaan katsoa olevan velvollinen maksamaan kokonaisuudessaan kaikissa laskuissa mainitut arvonlisäveron määrät.

19 Jos verotulojen menettämisen vaaraa olisi kuitenkin – kuten julkisasiamies ehdottaa ratkaisuehdotuksessaan Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:657) – arvioitava kunkin virheellisen laskun tasolla, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, millä perusteilla olisi asianmukaista määrittää, tarvittaessa arvioimalla, mitkä näistä laskuista ovat niitä, joiden osalta tällainen menettämisen vaara on olemassa.

20 Verwaltungsgerichtshof korostaa, että tässä yhteydessä ei ole selvää, miten on ymmärrettävä 8.12.2022 annetussa tuomiossa Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968) tarkoitettu käsite ”loppukuluttajat, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa”.

21 Tässä tilanteessa Verwaltungsgerichtshof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 203 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollinen, joka on suoritteen toteuttaessaan maininnut laskussaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonlisäveron määrän, ei ole kyseisen säännöksen perusteella velvollinen maksamaan virheellisesti laskutettua osaa arvonlisäverosta, jos konkreettiseen laskuun merkitty suorite toteutettiin sellaiselle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen, vaikka tämä verovelvollinen on toteuttanut muita vastaavia suoritteita muille verovelvollisille?

2) Onko [8.12.2022 annetussa] tuomiossa Finanzamt Österreich [(Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968)] tarkoitettujen ’loppukuluttajien, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa’ ymmärrettävä tarkoittavan ainoastaan sellaisia henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia, vai myös verovelvollista, joka käyttää konkreettista suoritetta ainoastaan yksityisiin tarkoituksiin (tai muihin sellaisiin tarkoituksiin, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen) ja joka ei siksi ole oikeutettu vähentämään ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa?

3) Minkä perusteiden mukaisesti [arvonlisäverodirektiivin] 238 artiklassa säädetyn yksinkertaistetun laskun yhteydessä on arvioitava, mistä laskuista (mahdollisesti arvion perusteella) verovelvollinen ei ole velvollinen maksamaan perusteettomasti laskuun merkittyä veron määrää, koska verotulojen menettämisen vaaraa ei ole?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollinen, joka on toteuttanut suoritteen ja maininnut laskussaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonlisäveron määrän, on velvollinen maksamaan henkilöltä, joka ei ole verovelvollinen, virheellisesti laskutetun osan arvonlisäverosta, vaikka kyseinen verovelvollinen on toteuttanut samanlaisia suoritteita myös muille verovelvollisille.

23 Tältä osin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa säädetään, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan laskun antajan on maksettava laskussa mainittu arvonlisävero myös silloin, kun todellinen verollinen liiketoimi puuttuu (tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero), C-378/21, EU:C:2022:968, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklalla pyritään poistamaan verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua kyseisessä direktiivissä säädetystä vähennysoikeudesta. Kyseistä artiklaa on siten tarkoitus soveltaa silloin, kun arvonlisävero on laskutettu virheellisesti ja kun verotulojen menettämisen vaara on olemassa sen vuoksi, että kyseessä olevan laskun vastaanottaja voi vedota oikeuteensa vähentää tällainen arvonlisävero (tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero), C-378/21, EU:C:2022:968, 20 ja 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Unionin tuomioistuin on myös katsonut, että tilanteessa, jossa osa arvonlisäverosta on laskutettu virheellisesti, arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa voidaan soveltaa ainoastaan asianmukaisesti laskutetun arvonlisäveron ylittävään määrään. Viimeksi mainitussa tapauksessa on nimittäin olemassa vaara verotulojen menettämisestä, koska laskun vastaanottava verovelvollinen saattaisi käyttää oikeuttaan vähentää kyseinen arvonlisävero ilman, että toimivaltainen verohallinto kykenee määrittämään, täyttyvätkö vähennysoikeuden käyttämisen edellytykset (tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero), C-378/21, EU:C:2022:968, 23 kohta).

26 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan soveltaminen edellyttää ainoastaan verotulojen menettämisen vaaran olemassaoloa, jota on arvioitava tietyn laskun perusteella ja joka ei voi riippua siitä, onko kyseessä olevan verovelvollisen suoritteet toteutettu paitsi henkilöille, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia, myös muille arvonlisäverovelvollisille. Tällaisen vaaran olemassaolon arvioimiseksi on siis selvitettävä, onko tietyn laskun saaja tosiasiallisesti arvonlisäverovelvollinen ja voiko tämä näin ollen vaatia ostoihin sisältyvän veron vähentämistä.

27 Ensimmäiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollinen, joka on toteuttanut suoritteen ja maininnut laskussaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonlisäveron määrän, ei ole velvollinen maksamaan henkilöltä, joka ei ole verovelvollinen, virheellisesti laskutettua osaa arvonlisäverosta, vaikka kyseinen verovelvollinen on toteuttanut samanlaisia suoritteita myös muille verovelvollisille.

Toinen kysymys

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että 8.12.2022 annetussa tuomiossa Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968) tarkoitettuina ”loppukuluttajina, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa” on pidettävä paitsi henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia, myös verovelvollisia, joilla ei tietyssä tilanteessa ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

29 Tältä osin on muistutettava, että unionin tuomioistuin totesi 8.12.2022 antamassaan tuomiossa Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968), että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollinen, joka on suorittanut palvelun ja maininnut laskussaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonlisäveron määrän, ei ole kyseisen säännöksen perusteella velvollinen maksamaan virheellisesti laskutettua osaa arvonlisäverosta, jos verotulojen menettämisen vaaraa ei ole sillä perusteella, että kyseisen palvelun vastaanottajat ovat yksinomaan loppukuluttajia, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

30 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että – kuten tämän tuomion 24 kohdassa on muistutettu – verotulojen menettämisen vaaraa, joka arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa säädetyllä velvollisuudella pyritään poistamaan, ei periaatteessa ole täysin poistettu niin kauan kuin sellaisen laskun saaja, jossa on mainittu perusteettomasti arvonlisävero, voi vielä käyttää laskua vähennysoikeuttaan varten (ks. vastaavasti tuomio 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, 30–32 kohta), koska ei voida sulkea pois sitä, että veroviranomaiset eivät kykene monimutkaisten olosuhteiden ja juridisten suhteiden takia yksilöimään ajoissa seikkoja, jotka estävät vähennysoikeuden käyttämisen (ks. vastaavasti tuomio 18.6.2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, 30 kohta).

31 Käsitettä ”loppukuluttajat, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa” on siis tulkittava suppeasti ja katsottava, että tällainen vaara on olemassa, kun virheellisen laskun vastaanottaja on verovelvollinen, ja näin on siinäkin tapauksessa, että tämä on voinut käyttää kyseistä suoritusta yksityisiin tarkoituksiin tai muihin tarkoituksiin, jotka eivät oikeuta vähennykseen.

32 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että 8.12.2022 annetussa tuomiossa Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968) tarkoitettuina ”loppukuluttajina, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa” on pidettävä ainoastaan henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia. Näin ollen verovelvolliset, joilla ei tietyssä tilanteessa ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, eivät kuulu tämän käsitteen piiriin.

Kolmas kysymys

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että se on esteenä sille, että veroviranomainen tai kansallinen tuomioistuin voi kyseisen direktiivin 238 artiklassa tarkoitetun yksinkertaistetun laskun yhteydessä määrittää arvion perusteella niiden laskujen osan, joista virheellisesti arvonlisäveron laskuttanut verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveron kyseisen direktiivin 203 artiklan nojalla.

34 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että pääasia koskee tilannetta, jossa asianomaisen verovelvollisen laatimia laskuja on hyvin runsaasti, koska ne on laadittu liiketoiminnassa, jossa asiakaskunta on laaja, eikä laskun saajien henkilöllisyys ole tiedossa.

35 Näin ollen on määritettävä tapa, jolla tällaisessa tapauksessa on yksilöitävä perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisemista varten ne määrältään vähäiset laskut, joiden osalta verovelvollinen on arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveron, kun suoritusten ja laskujen vastaanottajat ovat sekä loppukuluttajia että verovelvollisia, joilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

36 Kuten julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 33 kohdasta ilmenee, arvonlisäverodirektiivissä ei säännellä tätä kysymystä eikä kyseistä yksilöimistä koskevaa todistustaakkaa. Näin ollen kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää edellytyksistä, joiden mukaisesti määritetään tapaukset, joissa verovelvollinen on velvollinen maksamaan virheellisesti laskutetun arvonlisäveron määrän. Tätä jäsenvaltioiden menettelyllistä itsemääräämisoikeutta rajoittavat kuitenkin vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet, eli edellä mainitut edellytykset eivät saa olla epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia koskevat edellytykset eikä niillä saa tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi (ks. vastaavasti tuomio 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, 33 ja 39 kohta).

37 Koska käsiteltävässä asiassa ei ole kyse vastaavuusperiaatteesta, tehokkuusperiaatteen osalta on muistutettava, että se edellyttää, että kansalliset säännöt, jotka koskevat muun muassa niiden laskujen osan määrittämistä, joista virheellisesti arvonlisäveron laskuttanut verovelvollinen on velvollinen maksamaan näin laskutetun arvonlisäveron, eivät johda siihen, että kyseiseltä verovelvolliselta evätään mahdollisuus erehdyksessä maksetun arvonlisäveron oikaisuun tai palautukseen, koska unionin oikeudessa säädetään tällaisesta jäsenvaltioille kuuluvasta velvollisuudesta erityisesti silloin, kun kyseessä olevan jäsenvaltion osalta ei ole olemassa verotulojen menettämisen vaaraa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, onko pääasian tilanne tällainen, kun otetaan huomioon kaikki pääasian olosuhteet (ks. vastaavasti tuomio 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, 36 ja 40 kohta).

38 Kuten tämän tuomion 26 kohdassa on todettu, arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitetun verotulojen menettämisen vaaran olemassaoloa on arvioitava kunkin yksittäisen laskun perusteella tarkistamalla, onko laskun vastaanottaja tosiasiallisesti arvonlisäverovelvollinen.

39 Lisäksi määritettäessä, mikä osa laskuista, joissa mainitaan arvonlisäveron virheellinen määrä, on niitä laskuja, joka on annettu muille verovelvollisille, on otettava huomioon kaikki asian kannalta merkitykselliset seikat, kuten suoritetun palvelun luonne, kyseisen palvelun suorittamista ja laskutusta koskevat tarkemmat ehdot sekä kaikki sen suorittajan käytettävissä olevat kyseisen palvelun vastaanottajia koskevat tilastotiedot. Tässä yhteydessä erityistä merkitystä on sillä, että nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan verovelvollisen asiakkaat ovat melko harvoin muita verovelvollisia.

40 Mahdollisuudesta käyttää arviota muille verovelvollisille laadittujen virheellisten laskujen osan yksilöimiseksi on todettava, että – kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 42 ja 43 kohdassa – unionin oikeus ei lähtökohtaisesti ole esteenä arvion käyttämiselle, jos tällaisessa arvioinnissa noudatetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta (ks. vastaavasti tuomio 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, 36 ja 37 kohta).

41 Ensinnäkin verotuksen neutraalisuuden periaatteesta on korostettava, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta

sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. Jäsenvaltion veroviranomaiset loukkaisivat suhteettomasti arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta jättämällä verovelvollisen vastattavaksi arvonlisäveron, jonka palautukseen tällä on oikeus, vaikka yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta (tuomio 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus), C-606/22, EU:C:2024:255, 23 ja 24 kohta).

42 Jos on annettu virheellisiä laskuja, joihin on merkitty liian suuri arvonlisävero, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen varmistetaan sillä, että jäsenvaltioiden on säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja on oikea-aikaisesti ja täysimääräisesti poistanut verotulojen menettämisen vaaran (ks. vastaavasti tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 28 kohta).

43 Toiseksi suhteellisuusperiaatteesta on todettava, että se edellyttää muun muassa, että verovelvollisille laadittujen virheellisten laskujen määrän arvioimiseksi käytettyjen tietojen on oltava paikkansapitäviä, luotettavia ja ajan tasalla. Lisäksi tällainen arvio voi merkitä ainoastaan, että sen perusteella syntyy kumottavissa oleva olettama, jonka kyseiset laskut laatinut verovelvollinen voi osoittaa vääräksi päinvastaisilla todisteilla (ks. vastaavasti tuomio 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, 42 kohta).

44 Tältä osin verovelvollisen puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen edellyttää muun muassa sitä, että ennen verovelvolliselle vastaisen päätöksen tekemistä verovelvolliselle on annettava tilaisuus esittää asianmukaisesti kantansa niistä seikoista, joiden perusteella viranomaiset aikovat tehdä päätöksensä, ja erityisesti riitauttaa kyseessä olevan arvion oikeellisuus ja selittää tämän riitauttamisen oikeuttavat seikat. Suhteellisuusperiaate edellyttää lisäksi, että vaaditun näytön taso ei saa olla liian korkea (ks. vastaavasti tuomio 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, 43 ja 44 kohta).

45 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että veroviranomainen tai kansallinen tuomioistuin voi kyseisen direktiivin 238 artiklassa tarkoitetun yksinkertaistetun laskun yhteydessä määrittää arvion perusteella niiden laskujen osan, joista virheellisesti arvonlisäveron laskuttanut verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveron kyseisen direktiivin 203 artiklan nojalla, edellyttäen, että tällaisessa arvioinnissa otetaan huomioon kaikki merkitykselliset seikat ja että verovelvollisella on verotuksen neutraalisuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen ja puolustautumisoikeuksien mukaisesti mahdollisuus kyseenalaistaa tällä menetelmällä saadut tulokset.

Oikeudenkäyntikulut

46 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 (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 6.11.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/1695, 203 artiklaa**

   on tulkittava siten, että

   verovelvollinen, joka on toteuttanut suoritteen ja maininnut laskussaan virheellisen verokannan mukaan lasketun arvonlisäveron määrän, ei ole velvollinen maksamaan henkilöltä, joka ei ole verovelvollinen, virheellisesti laskutettua osaa arvonlisäverosta, vaikka kyseinen verovelvollinen on toteuttanut samanlaisia suoritteita myös muille verovelvollisille.

2) **Direktiiviä 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/1695,**

   on tulkittava siten, että

   8.12.2022 annetussa tuomiossa Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968) tarkoitettuina ”loppukuluttajina, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa” on pidettävä ainoastaan henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia. Näin ollen verovelvolliset, joilla ei tietyssä tilanteessa ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, eivät kuulu tämän käsitteen piiriin.

3) **Direktiiviä 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/1695,**

   on tulkittava siten, että

   se ei ole esteenä sille, että veroviranomainen tai kansallinen tuomioistuin voi direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 238 artiklassa tarkoitetun yksinkertaistetun laskun yhteydessä määrittää arvion perusteella niiden laskujen osan, joista virheellisesti arvonlisäveron laskuttanut verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveron direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 203 artiklan nojalla, edellyttäen, että tällaisessa arvioinnissa otetaan huomioon kaikki merkitykselliset seikat ja että verovelvollisella on verotuksen neutraalisuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen ja puolustautumisoikeuksien mukaisesti mahdollisuus kyseenalaistaa tällä menetelmällä saadut tulokset.

Allekirjoitukset