

**Asia C-48/20**

**Ennakkoratkaisupyynnöstä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukaisesti laadittu tiivistelmä**

**Jättämispäivä:**

28.1.2020

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

15.11.2019

**Valittaja**

UAB P.

**Vastapuoli:**

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (Białystokin veroviraston johtaja, Puola)

---

**Pääasian kohde**

Velvollisuus maksaa vilpittömässä mielessä olevan verovelvollisen laatimissa laskuissa perusteettomasti mainittu arvonlisävero.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

Arvonlisäverodirektiivin tulkinta; SEUT 267 artikla.

## Ennakkoratkaisukysymys

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1 muutoksineen) 203 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa sovelletaan tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U., 2011, nro 177, järjestysnumero 1054 muutoksineen) 108 §:n 1 momentin kaltaista kansallisen oikeuden säännöstä vilpittömässä mielessä olevan verovelvollisen laatimiin 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, kun 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?

### Viitatus unionin oikeuden säännökset

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 203 artiklassa säädetään, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.

#### 1. Viitatus kansalliset oikeussäännöt

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U., 2016, järjestysnumero 710 muutoksineen; jäljempänä arvonlisäverolaki) 108 §:n 1 momentissa säädetään, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan oikeushenkilö, oikeushenkilöllisyyttä vaille oleva organisatorinen yksikkö tai luonnollinen henkilö, joka mainitsee kyseisen veron määrän laatimassaan laskussa.

### Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Naczelnik urzędu skarbowego (verotoimiston johtaja) määrätti valittajana olevalle yhtiölle UAB P, jonka kotipaikka on Liettua (jäljempänä P.), 27.6.2014 tekemällään päätöksellä arvonlisäveroa koskevan verovelan vuoden 2011 maaliskuu–joulukuulta, liikaa maksettua veroa vuoden 2011 maaliskuu–kesäkuulta ja

arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin nojalla maksettavan veron. Veroviranomainen kyseenalaisti yhtiön oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä vero, joka on mainittu huoltoasemien sille polttoaineen ostosta laatimissa laskuissa. Se katsoi lisäksi, että yhtiö laati ja luovutti liikkeeseen laskuja, joihin se sisällytti polttoaineen fiktiivisen myynnin liettualaisille yrityksille. Veroviranomaisen mukaan yhtiö ei ollut polttoaineen hankkija eikä toimittaja. Sen tosiasiallinen toiminta muodostui sitä vastoin liettualaisten yritysten huoltoasemilla polttoainekorteilla tehdyn dieselöljyn oston rahoittamisesta (luotottamisesta). Arvonlisäverolain mukaan nämä liiketoimet ovat verosta vapautettuja rahoituspalveluja.

- 2 Dyrektor izby skarbowej (veroviraston johtaja) kumosi 2.10.2014 tekemällään päätöksellä kokonaisuudessaan ensimmäisen asteen elimen päätöksen, koska kyseinen elin oli määrittänyt virheellisesti yhtiön harjoittaman toiminnan verotuspaikan, ja antoi ratkaisun asiakysymyksestä määrittäen yhtiölle arvonlisäverovelan vuoden 2011 maaliskuu–joulukuulta 2011, liikaa maksetun veron vuoden 2011 maaliskuu–kesäkuulta ja arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin nojalla maksettavan veron. Oikaisuviranomaisen mukaan yhtiö ei suorittanut polttoaineen hankintaa eikä toimitusta Puolassa. Polttoaine siirrettiin suoraan huoltoaseman ja liettualaisten yritysten välillä, jotka tankkasivat polttoainetta puolalaisilla huoltoasemilla polttoainekortin perusteella ilman käteisvaroja. Yhtiöllä ei ollut polttoaineen omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa, ja sen tosiasiallinen toiminta muodostui siitä, että se rahoitti asiakkaille heidän huoltoasemilla polttoainekortteja käyttäen ostamansa dieselöljyn oston. Polttoaineen tankkaus oli organisoitu kahdella tavalla: yhtiö suoraan huoltoasemien kanssa tehtyjen sopimusten perusteella tai edustajan välityksellä prosessointipalvelujen myyntiä koskevan edustus sopimuksen perusteella. Yhtiön rooli rajoittui asiakkaiden (polttoainekorttien hankkijoiden) etsimiseen, polttoainekorttien tilaamiseen edustajalta tai huoltoasemalla sekä maksuvälineiden varmentamiseen asiakkaiden tankkaamasta polttoaineesta. Tätä vastaan yhtiölle maksettiin korvauksena provisio tai se sai alennuksen polttoaineen myyjiltä tai edustajalta. Oikaisuviranomaisen katsoi, että arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin perusteella yhtiön laatimat myyntilaskut velvoittavat maksamaan niissä mainitun veron.
- 3 Yhtiö nosti kanteen oikaisuviranomaisen päätöksestä. Wojewódzki sąd administracyjny (voivodikunnan hallintotuomioistuin) kumosi veroviraston johtajan päätöksen 7.4.2015 antamallaan päätöksellä.
- 4 Veroviraston johtajan teki kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola), joka kumosi 17.2.2017 antamallaan tuomiolla ensimmäisen asteen tuomioistuimen 7.4.2015 antaman tuomion ja palautti asian wojewódzki sąd administracyjnyyn, joka sen sijaan 19.7.2017 antamallaan tuomiolla hylkäsi yhtiön valituksen.
- 5 Wojewódzki sąd administracyjny yhtyi oikaisuviranomaisen näkemykseen siltä osin, että vaikka yhtiön laatimat myyntilaskut eivät vastaa taloudellisten

tapahtumien tosiasiallista kulkua eikä niitä siten tilitetä VAT-7 -ilmoituksessa, ne velvoittavat maksamaan niissä mainitun veron arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin perusteella. Kun yhtiö laati liettualaisille toimijoille riidanalaiset arvonlisäveron sisältävät laskut, jotka eivät heijasta tosiasiallista liiketoimintaa, se aiheutti tilanteen, jossa tällaisten laskujen vastaanottajat saattoivat pitää laskuissa mainittua veroa vähennyskelpoisena ostoihin sisältyvänä verona tai vaatia veron palauttamista. Yhtiön laatimat laskut osoittivat polttoaineen fiktiivisen myynnin liettualaisille yrityksille, ja sen vuoksi oli katsottava, että oli olemassa julkisoikeudellisten saatavien menettämisen vaara. Ei voida siten puhua arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen tai perustuslakiin perustuvan suhteellisuusperiaatteen loukkaamisesta.

- 6 Yhtiö valitti edellä mainitusta tuomiosta Naczelný Sąd Administracyjnyyn, joka lykkäsi asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen.

### **Ennakkoratkaisupyynnön perusteet**

- 7 Asiakirja-aineistosta käy ilmi kiistattomasti, että yhtiö ei vastoin käsitystään osallistunut polttoaineen luovutuksia liettualaisille kuljetusyrityksille koskeviin ketjuliiketoimiin vaan suoritti liettualaisille toimijoille rahoituspalveluja, joista ei kanneta veroa Puolassa.
- 8 Tämä näkemys saa vahvistuksen 15.5.2019 annetusta tuomiosta Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-235/18, EU:C:2019:412), jossa unionin tuomioistuin totesi, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että sitä, että emoyhtiö antaa tytäryhtiöidensä käyttöön polttoainekortteja, joilla tytäryhtiöt voivat huolehtia kuljettamiensa ajoneuvojen polttoainehuollosta, voidaan pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna arvonlisäverosta vapautettuna luottojen myöntämistä koskevana palveluna. Aiemmin unionin tuomioistuin on esittänyt saman ajatuksen 6.2.2003 antamassaan tuomiossa Auto Lease Holland v. Bundesamt für Finanzen (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 Asiassa ei ole todettu, että petoksen tai väärinkäytöksen tunnusmerkistö täytyisi. Riidanalaisen liiketoimien luonnehdinta ketjussa tapahtuviksi luovutuksiksi johtui tähän asti vallinneesta ja edellä mainittuihin unionin tuomioistuimen tuomioihin perustuvasta käytännöstä poikkeavasta kansallisesta arvonlisäverolain soveltamiskäytännöstä, jonka mukaan kyseisiä liiketoimia pidettiin tavarantoimien luovutuksena, ei palvelujen suorituksena.
- 10 Tässä käytännössä katsottiin, että jokainen polttoaineen luovutusketjuun osallistuvista toimijoista suorittaa vastikkeellisen tavaroiden luovutuksen, vaikka tosiasiallisesti kyseessä oli ainoastaan yksittäinen fyysinen tavarantoimien luovutus. Katsottiin myös, että (kortin käyttöön antava) välittäjä suoritti tavarantoimien luovutukset (arvonlisäverollinen liiketoimi) loppukuluttajalle. Tämä käytäntö ilmenee nyt

käsiteltävässä asiassa luovutusten laskuttamisessa, jossa meneteltiin seuraavalla tavalla:

- huoltoasemat laativat laskuja polttoainekorttien haltijoille (liettualaisille kuljetusyrityksille) luovutetusta polttoaineesta (polttoainekortit käyttöön antavalle) yhtiölle,
- yhtiö piti rooliaan ketjuliiketoimeen osallistuvan roolina (polttoaineen osto ja myyminen sen jälkeen liettualaisille kuljetusyrityksille),
- liettualaiset kuljetusyritykset saivat yhtiöltä polttoaineesta laskut, joissa mainittiin arvonlisävero, ja voivat pyytää sen palautusta Puolassa.

- 11 Tämä verotustapa hyväksyttiin veroviranomaisten verovelvollisille antamissa yksittäistapauksia koskevissa tulkintaratkaisuisissa.
- 12 Nyt käsiteltävänä oleva riita-asia koskee tilityksiä vuoden 2011 ajanjaksoilta, jolloin veroviranomaiset esittivät yhtenäisesti edellä mainitun tilitystavan. Yhtiöllä oli siten täydet perusteet toimia luottaen veroviranomaisten näin muodostamaan säännösten tulkintaan tältä osin.
- 13 Tällaisten liiketoimien erilainen tilitystapa ilmaantui kansalliseen oikeuskäytäntöön vasta vuonna 2012, kun Naczelný Sąd Administracyjny 14.8.2012 antamassaan tuomiossa tukeutui unionin tuomioistuimen 6.2.2003 antamaan tuomioon *Auto Lease Holland v. Bundesamt für Finanzen* (C-185/01, EU:C:2003:73) ja katsoi, etteivät polttoainekortteja käyttäen tehdyt liiketoimet anna oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen. Tämä tuomio aiheutti eroja veroviranomaisten käytäntöihin.
- 14 Ei voida kuitenkaan kiistää, että tältä osin vilpittömässä mielessä toimiva yhtiö laati vuonna 2011 liettualaisille asiakkaille virheellisiä laskuja, joissa on mainittu arvonlisävero. Näin täyttyvät muodollisesti edellytykset soveltaa arvonlisäverolain 108 §:n 1 momenttia, jolla pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 203 artikla.
- 15 Ennakkoratkaisupyynnön esittävä tuomioistuin viittaa 11.4.2013 annettuun tuomioon *Rusedespred OOD v. Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto"* (C-138/12, EU:C:2013:233, 24–29 kohta) ja toteaa, että jos laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä, on arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi oltava mahdollisuus oikaista perusteettomasti laskutettu vero jäsenvaltion säätämän menettelyn mukaisesti. Puolan säännöksissä ei kuitenkaan säädetä tällaisesta oikaisumenettelystä verovelvollisen osalta verovelvollista koskevan verotarkastuksen tai verotusmenettelyn aloittamisen jälkeen. Kuten yleisistä verosäännöksistä 29.8.1997 annetun lain (*ustawa Ordynacja podatkowa; Dz. U., 2019, järjestysnumero 900 muutoksineen*) 81 b §:n 1 momentissa säädetään, oikeus oikaista ilmoitus lykkääntyy verotusmenettelyn tai verotarkastuksen keston ajaksi kyseistä menettelyä tai tarkastusta koskevien kysymysten kattavalta osalta.

- 16 Nyt käsiteltävässä asiassa yhtiöllä ei ollut näin ollen mahdollisuutta oikaista Liettuassa kuljetusyrityksiltä perusteettomasti laskutettua arvonlisäveroa, ja tämän tilan vahvistaa tässä samassa asiassa tehty veropäätös.
- 17 Lisäksi veroviranomainen huomauttaa, että laskun antaja ei ole poistanut oikea-aikaisesti verotulojen menettämisen vaaraa, koska virheellisiä laskuja ei oikaistu, joten liettualaiset toimijat voivat hakea tämän veron palautusta (arvonlisäverolain 98 §:ssä vahvistettujen sääntöjen mukaisesti, joilla pannaan täytäntöön yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltion sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY). Yhtiö toteaa kuitenkin aiheellisesti, että jos huoltoasemien, yhtiön ja liettualaisten yritysten väliset liiketoimet tilitettäisiin sääntöjenmukaisesti ja yhtiö mainitsisi rahoituspalvelujen suorittamisen, liettualaisten yritysten pitäisi saada – yhtiön polttoaineen luovutuksesta laatimien laskujen sijaan, joissa on perusteettomasti mainittu arvonlisävero – huoltoasemien näille liettualaisille yrityksille suoritetuista polttoaineen luovutuksista laatimat laskut. Nämä laskut olisivat lähtökohtaisesti samansuuruisia kuin yhtiön riidanalaiset laskut, joiden osalta on määritetty velvollisuus maksaa vero arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin perusteella (arvonlisäverodirektiivin 203 artikla); ero koskisi yhtiön näissä riidanalaisissa liiketoimissa soveltamia kuluja. Nämä (huoltoasemien laatimat) laskut oikeuttaisivat myös liettualaiset yritykset pyytämään niissä mainitun veron palautusta.
- 18 Tämä osoittaa, että vaikka yhtiö laskuttaa polttoaineen luovutukset liettualaisille yrityksille virheellisesti, myös liettualaisilla polttoaineen vastaanottajilla olisi oikeus pyytää veron palautusta, jos huoltoasemat tilittäisivät nämä luovutukset oikein. Sitä vastoin siitä, että arvonlisäverolain 108 §:ää sovelletaan yhtiön tämän vuoksi kyseenalaistettuihin laskuihin ja samanaikaisesti verotetaan huoltoasemien liettualaisille yrityksille suorittamia polttoaineen luovutuksia, seuraa, että arvonlisävero peritään kahdesti tästä samasta liiketoimesta (kerran huoltoasemien ja liettualaisten yritysten välisestä liiketoimesta ja toisen kerran yhtiöltä arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin nojalla).
- 19 On siten perusteltu syy epäillä, onko nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa veroviranomaisilla neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate huomioon ottaen oikeus soveltaa arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin kaltaista (arvonlisäverodirektiivi 203 artikla) oikeussääntöä, joka estää yhtiötä oikaisemasta virheellisesti laaditut laskut.
- 20 Unionin tuomioistuimien totesi 11.4.2013 antamassaan tuomiossa Rusedespred OOD v. Direktor na Direksia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto" (C-138/12, EU:C:2013:233), että verovelvollinen voi vedota arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, sellaisena kuin sitä on direktiivin 2006/112 203 artiklaan liittyvässä oikeuskäytännössä täsmennetty, sellaista kansallisen oikeuden säännöstä vastaan, jonka mukaan virheellisesti laskutetun arvonlisäveron palauttaminen edellyttää virheellisen laskun oikaisua, vaikka kyseisen

arvonlisäveron vähennysoikeus on lopullisesti evätty, minkä johdosta kansallisessa laissa säädettyä oikaisumenettelyä ei voida enää soveltaa.

- 21 Sitä vastoin 8.5.2019 annetussa tuomiossa EN.SA. v. Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso (C-712/17, EU:C:2019:374), unionin tuomioistuin totesi, että arvonlisäverodirektiiviä on verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa suljetaan pois fiktiivisiin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron vähentäminen ja velvoitetaan henkilöt, jotka mainitsevat arvonlisäveron laskussa, maksamaan tämän veron myös fiktiivisten liiketoimien osalta, sillä edellytyksellä, että kansallisessa oikeudessa sallitaan tästä velvollisuudesta seuraavan verovelan oikaiseminen, kun edellä mainitun laskun antaja, joka ei ollut vilpittömässä mielessä, on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.
- 22 Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole ilmennyt, ovatko liettualaiset yritykset yrittäneet saada näissä laskuissa mainitun veron palautuksen ja mikä oli näiden pyrkimysten mahdollinen tulos. Kuten edellä on jo kuitenkin todettu, yhtiön estäminen oikaisemasta riidanalaisia laskuja ja samalla liettualaisten yritysten oikeuttaminen Puolassa ostetusta polttoaineesta kannetun veron palautukseen tarkastelluissa liiketoimissa niin virheellisen kuin sääntöjenmukaisenkin laskutuksen vaihtoehdossa tekee perustelluiksi epäilykset, jotka koskevat arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin kaltaisen oikeussäännön soveltamisen perusteltavuutta yhtiön virheellisesti laskuttamaan arvonlisäveroon.