

**Asia C-247/21**

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

**Jättämispäivä:**

20.4.2021

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

8.4.2021

**Revision-menettelyn valittaja:**

Luxury Trust Automobil GmbH

**Vastapuolena oleva viranomainen Verwaltungsgerichtshofissa:**

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling

**Pääasian kohde**

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Tavaroiden yhteisöhankinta – Kolmikantakauppa – Luovutuksen vastaanottajan määrääminen veronmaksuvelvolliseksi – Laskussa olevat tiedot – Oikaiseminen – Edellytykset – Taannehtivuus – Laskutus – Sovellettavat säännökset

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta**

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

**Ennakkoratkaisukysymykset**

- 1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 42 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 197 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, tulkittava siten, että luovutuksen vastaanottaja on määrätty

- veronmaksuvelvolliseksi myös silloin, kun laskussa, jossa ei eritellä arvonlisäveron määrää, on maininta ”Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa”?
- 2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi:
- Voidaanko tällainen laskussa annettu tieto oikaista pätevästi jälkikäteen (korvaamalla se maininnalla: ”Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) 25 §:n mukainen yhteisön sisäinen kolmikantakauppa. Veronmaksuvelvollisuus siirtyy luovutuksen vastaanottajalle”)?
  - Onko pätevän oikaisun edellytyksenä se, että oikaistu lasku saapuu laskun vastaanottajalle?
  - Vaikuttaako oikaisu taannehtivasti alkuperäisestä laskutuspäivästä lukien?
- 3) Onko direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 219 a artiklaa tulkittava siten, että on sovellettava sen jäsenvaltion laskutusta koskevia sääntöjä, jonka sääntöjä olisi sovellettava silloin, kun ”hankkijaa” ei ole (vielä) laskussa määrätty veronmaksuvelvolliseksi, vai onko sovellettava sen jäsenvaltion sääntöjä, jonka sääntöjä olisi sovellettava silloin, kun on katsottava, että ”hankkija” on pätevästi määrätty veronmaksuvelvolliseksi?

### **Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan**

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti 40, 41, 42, 141, 197, 219 a artikla, 226 artiklan 11 ja 11a alakohta

### **Kansalliset säännökset, joihin viitataan**

Liikevaihtoverosta 1994 annettu liittovaltion laki (Umsatzsteuergesetz 1994), sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoteen 2014 (BGBl. I nro 112/2012, jäljempänä UStG)

25 §

”Kolmikantakauppa

*Määritelmä*

25 § (1) Kyseessä on kolmikantakauppa, kun kolme elinkeinonharjoittajaa suorittaa kolmessa eri jäsenvaltiossa samasta tavarasta liiketoimia, kyseinen tavara

päättyy suoraan ensimmäiseltä luovuttajalta viimeiselle hankkijalle ja 3 momentissa mainitut edellytykset täyttyvät. Tämä pätee myös, kun viimeinen hankkija on oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja tai ei hanki tavaraa liiketoimintaansa varten.

#### *Yhteisöhankinnan paikka kolmikantakaupassa*

(2) Edellä 3 §:n 8 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettua yhteisöhankintaa katsotaan verotetun, jos elinkeinonharjoittaja (hankkija) osoittaa, että kyseessä on kolmikantakauppa ja että se on noudattanut 6 momentin mukaista ilmoitusvelvollisuuttaan. Jos elinkeinonharjoittaja ei noudata ilmoitusvelvollisuuttaan, verovapaus lakkaa taannehtivasti.

#### *Tavaroiden yhteisöhankinnan vapauttaminen verosta*

(3) Yhteisöhankinta vapautetaan liikevaihtoverosta seuraavin edellytyksin:

- a) elinkeinonharjoittajalla (hankkijalla) ei ole kotipaikkaa tai toimipaikkaa Itävallassa, mutta sille on annettu liikevaihtoverotunniste Euroopan yhteisössä;
- b) hankinta suoritetaan siinä tarkoituksessa, että elinkeinonharjoittaja (hankkija) luovuttaa tavaran sen jälkeen Itävallassa toiselle elinkeinonharjoittajalle tai oikeushenkilölle, jolle on annettu liikevaihtoverotunniste Itävallassa;
- c) hankitut tavarat ovat peräisin muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, jossa elinkeinonharjoittajalle (hankkijalle) on annettu liikevaihtoverotunniste;
- d) määräysvalta hankittuihin tavaroihin siirtyy suoraan ensimmäiseltä elinkeinonharjoittajalta tai ensimmäiseltä ostajalta viimeiselle ostajalle (vastaanottajalle);
- e) velvollinen maksamaan veron on 5 momentin mukaisesti vastaanottaja.

#### *Hankkijan laatima lasku*

(4) Laskun laatimiseen on sovellettava sen jäsenvaltion sääntöjä, josta käsin hankkija harjoittaa liiketoimintaansa. Jos luovutus suoritetaan hankkijan kiinteästä toimipaikasta, sovelletaan sen jäsenvaltion oikeutta, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos luovutuksen vastaanottaja, jolle veronmaksuvelvollisuus siirtyy, tekee hyvityslaskun, laskun laatimiseen sovelletaan sen jäsenvaltion sääntöjä, jossa luovutus suoritetaan.

Jos laskun laatimiseen sovelletaan tämän liittovaltion lain säännöksiä, siinä on oltava lisäksi seuraavat merkinnät:

- nimenomainen maininta siitä, että kyseessä on yhteisön sisäinen kolmikantakauppa ja että viimeinen ostaja on velvollinen maksamaan veron,

- liikevaihtoverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja (hankkija) on suorittanut yhteisöhankinnan ja sitä seuranneen tavaroiden luovutuksen, ja
- luovutuksen vastaanottajan liikevaihtoverotunniste.

#### *Veronmaksuvelvollinen*

(5) Kolmikantakaupassa veron on velvollinen maksamaan veronalaisen luovutuksen vastaanottaja, jos hankkijan laatima lasku on 4 momentin mukainen.

#### *Hankkijan velvollisuudet*

(6) Täyttääkseen 2 momentissa tarkoitetun ilmoitusvelvollisuutensa elinkeinonharjoittajan on mainittava yhteenvetoilmoituksessa seuraavat tiedot:

- Itävallassa annettu liikevaihtoverotunniste, jota käyttäen elinkeinonharjoittaja on suorittanut tavaroiden yhteisöhankinnan ja myöhemmän luovutuksen;
- elinkeinonharjoittajan suorittaman myöhemmän luovutuksen vastaanottajalle tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa annettu liikevaihtoverotunniste;
- kunkin myöhemmän luovutuksen vastaanottajan osalta elinkeinonharjoittajan tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa näin suorittamista tavaroiden luovutuksista maksettavien vastikkeiden summa. Nämä määrät on ilmoitettava siltä neljännesvuodelta, jonka aikana veronmaksuvelvollisuus syntyi.

#### *Vastaanottajan velvollisuudet*

(7) Laskettaessa veroa 20 §:n mukaisesti määritettyyn arvoon on lisättävä 5 momentin nojalla maksettava määrä.”

3 §

#### *”Yhteisöhankinnan paikka*

(8) Yhteisöhankinta toteutuu sen jäsenvaltion alueella, jossa tavara on kuljetuksen tai lähetyksen päättyessä. Jos hankkija käyttää luovuttajaan nähden sille toisessa jäsenvaltiossa annettua liikevaihtoverotunnistetta, hankinta katsotaan suoritetuksi kyseisen jäsenvaltion alueella siihen saakka, kunnes hankkija osoittaa, että hankintaa on verotettu ensimmäisessä virkkeessä mainitussa jäsenvaltiossa. Tämän osoittamiseen sovelletaan soveltuvin osin 16 §:ää.”

## Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Revision-valittaja on itävaltalainen rajavastuuyhtiö, jonka kotipaikka on Itävallassa. Sen liiketoiminta käsittää luksusajoneuvojen rajat ylittävän välityksen ja myynnin.
- 2 Vuonna 2014 Revision-valittaja osti Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevalta toimittajalta useita kertoja ajoneuvoja, jotka se myi edelleen Tšekin tasavaltaan sijoittautuneelle yritykselle (M s.r.o.:lle). Kukin osallisista yrityksistä käytti asuinvaltionsa arvonlisäverotunnistetta. Ajoneuvot päätyivät Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevalta toimittajalta suoraan Tšekissä sijaitsevalle vastaanottajalle, ja Revision-valittaja järjesti ajoneuvojen kuljetuksen. Revision-valittajan kolmessa laskussa (vuoden 2014 maaliskuulta) mainittiin vastaanottajan tšekkiläinen arvonlisäverotunniste, Revision-valittajan itävaltalainen arvonlisäverotunniste ja toimittajan brittiläinen arvonlisäverotunniste. Kussakin laskussa oli maininta ”Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa”. Laskuissa ei eritelty arvonlisäveroa, vaan niissä oli yksinomaan maininta ”laskun määrä netto”, ja myös myyntisopimuksissa ilmoitettiin – kuten asiakirja-aineistosta ilmenee – ainoastaan ”kauppahinta netto”. Vuoden 2014 maaliskuun yhteenvetoilmoituksessa Revision-valittaja yksilöi nämä tavaroiden luovutukset tšekkiläisen vastaanottajan arvonlisäverotunnisteelle ja ilmoitti, että niissä oli kyse kolmikantakaupoista.
- 3 Tšekin verohallinto on luokitellut tšekkiläisen M s.r.o.:n valeyrietykseksi (missing trader). Tšekin verohallinto ei ollut saanut yhteyttä kyseiseen yritykseen, eikä yritys ole ilmoittanut ja tilittänyt kolmikantakauppoihin perustuvaa arvonlisäveroa Tšekissä. M s.r.o. oli rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Tšekissä riidanalaisten luovutusten toteuttamisajankohtana.
- 4 Finanzamt (verovirasto, Itävalta) vahvisti 25.4.2016 tekemällään päätöksellä Revision-valittajan liikevaihtoveron vuodelta 2014. Finanzamt totesi perusteluissaan – verotarkastuskertomukseen viitaten –, että kolmessa Revision-valittajan tšekkiläiselle M s.r.o.:lle laatimassa laskussa ei ollut mainintaa veronmaksuvelvollisuuden siirtymisestä (UStG:n 25 §:n 4 momentti). Näin ollen kyseessä oli ”epäonnistunut kolmikantakauppa”, jota ei voida korjata jälkikäteen. Itävaltalaisen arvonlisäverotunnisteen käytön perusteella on katsottava, että kyseessä oli UStG:n 3 §:n 8 momentissa tarkoitettu yhteisöhankinta Itävallassa.
- 5 Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) hylkäsi Revision-valittajan tästä päätöksestä tekemän valituksen Verwaltungsgerichtshofissa riitautetulla tuomiolla.
- 6 Bundesfinanzgericht totesi lisäksi perusteluissaan, että Revision-valittaja on oikaissut kyseiset kolme laskua 23.5.2016 päivätyillä oikaisulaskuilla, joissa on maininta veronmaksuvelvollisuuden siirtymisestä vastaanottajalle.
- 7 Bundesfinanzgerichtin mukaan kolmikantakauppaa koskevia sääntöjä ei ole pakko soveltaa UStG:n 25 §:n 1 momentissa tarkoitettussa tilanteessa. Sitä vastoin

hankkijalla (kolmikantakaupan keskimäinen elinkeinonharjoittaja) on oikeus valita, haluaako se soveltaa kolmikantakauppaa koskevaa järjestelmää tiettyyn luovutukseen vai ei. Valintaoikeutta on käytettävä liiketoimen toteuttamishetkellä voimassa olevan lain vaatimusten mukaisesti. Jos hankkija haluaa, että yhteisöhankinta vapautetaan verosta määräjäsenvaltiossa ja että luovutusta koskeva veronmaksuvelvollisuus siirtyy vastaanottajalle, sen on sisällytettävä laskuun UStG:n 25 §:n 4 momentissa mainitut tiedot. Revision-valittajan laskutus on ollut puutteellinen, koska riidanalaisissa laskuissa ei ollut mainintaa viimeisen ostajan veronmaksuvelvollisuudesta.

- 8 Jos hankkijan lasku ei täytä UStG:n 25 §:n 4 momentissa säädettyjä sisällöllisiä vaatimuksia, Bundesfinanzgerichtin mukaan UStG:n 25 §:n säännöksiä ei voida soveltaa. Tällaisessa tapauksessa ketjuliiketoimeen on sovellettava yleisiä sääntöjä.
- 9 Revision-valittaja on Bundesfinanzgerichtin mukaan osoittanut, että riidanalaisista lähetetyistä laskuista laadittiin oikaisulaskut, jotka yritettiin lähettää tšekkiläiselle yritykselle. Sitä, että oikaistut laskut olisivat tosiasiallisesti saapuneet tšekkiläiselle yritykselle, ei kuitenkaan ole voitu näyttää toteen, joten Revision-valittaja ei ole täyttänyt sille kuuluvaa näyttövelvollisuutta.
- 10 Koska puutteellisia laskuja ei näin ollen ole oikaistu, Bundesfinanzgerichtin mukaan ei ole tarpeen lähemmin tarkastella kysymystä siitä, onko kolmikantakaupan yksinkertaistamissääntöjen käyttäminen mahdollista silloin, kun lasku oikaistaan jälkikäteen. Käsiteltävässä asiassa mitään veroja ei ole maksettu määräjäsenvaltiossa.
- 11 Koska laskuissa ei ole mainintaa viimeisen ostajan veronmaksuvelvollisuudesta, kolmikantakauppaa koskevia yksinkertaistamissääntöjä ei Bundesfinanzgerichtin mukaan voida soveltaa, ja liiketoimia on näin ollen arvioitava ketjuliiketoimiin sovellettavien sääntöjen mukaan. Koska Revision-valittaja on käyttänyt itävaltalaista arvonlisäverotunnistettaan, se on suorittanut yhteisöhankinnan Itävallassa. Hankinta katsotaan suoritetuksi Itävallassa, kunnes Revision-valittaja osoittaa, että hankintaa on verotettu määräjäsenvaltiossa eli Tšekissä. Tämä purkava ehto ei ole täyttynyt. Revision-valittajalla ei myöskään ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa kumulatiivisen yhteisöhankinnan osalta.

### **Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista**

#### ***Ensimmäinen kysymys***

- 12 Käsiteltävässä asiassa on riidatonta, että kyse on ketjuliiketoimesta, jossa brittiläisen toimittajan luovutus on ”liikkuva luovutus”. Näin ollen Revision-valittaja suoritti Tšekissä yhteisöhankinnan, jota seurasi Revision-valittajan ”lepäävä luovutus” Tšekissä M s.r.o.:lle. Lisäksi yhteisöhankinta katsotaan UStG:n 3 §:n 8 momentin mukaan suoritetuksi myös Itävallassa, koska Revision-

valittaja käytti itävaltalaista arvonlisäverotunnistetta. Revision-valittaja ei väitä, että yhteisöhankintaa tai sitä seuraavaa lepäävää luovutusta olisi verotettu Tšekissä.

- 13 Pääasian kohteena on Itävallassa UStG:n 3 §:n 8 momentin nojalla kannettava vero eli (fiktiivisen) yhteisöhankinnan lisäverotus itävaltalaisen arvonlisäverotunnisteen käytön perusteella. Tämä liikevaihtovero rasittaa taloudellisesti Revision-valittajaa, koska oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähennykseen ei ole (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 ja C-539/08).
- 14 UStG:n 3 §:n 8 momentissa tarkoitettu yhteisöhankinta katsotaan UStG:n 25 §:n 2 momentin mukaan verotetuksi, kun elinkeinonharjoittaja (hankkija) osoittaa, että kyse on kolmikantakaupasta ja että se on täyttänyt UStG:n 25 §:n 6 momentissa säädetyn ilmoitusvelvollisuutensa. Käsiteltävässä asiassa on riidatonta, että Revision-valittaja on täyttänyt kyseisen ilmoitusvelvollisuuden.
- 15 Sitä, onko kyseessä kolmikantakauppa, on arvioitava UStG:n 25 §:n 1 momentin mukaan. Kyseisessä säännöksessä mainittujen edellytysten osalta riidanalaista on ainoastaan se, onko UStG:n 25 §:n 3 momentissa säädetyt edellytykset täytetty.
- 16 UStG:n 25 §:n 3 momentin (jossa säädetään tilanteista, joissa kolmikantakaupan kolmannen osapuolen – eli ”vastaanottajan” – kotipaikka on Itävallassa) mukaan yhteisöhankinta vapautetaan liikevaihtoverosta erityisesti ainoastaan silloin, kun vastaanottaja on UStG:n 25 §:n 5 momentin nojalla veronmaksuvelvollinen (UStG:n 25 §:n 3 momentin e kohta). Tämä puolestaan edellyttää UStG:n 25 §:n 5 momentin mukaan, että hankkijan laatima lasku on saman säännöksen 4 momentin mukainen.
- 17 UStG:n 25 §:n 4 momentin mukaan laskussa on erityisesti oltava nimenomainen maininta yhteisön sisäisestä kolmikantakaupasta ja viimeisen ostajan veronmaksuvelvollisuudesta.
- 18 Revision-valittajan laskut eivät täyttäneet tätä edellytystä, koska vaikka niissä viitattiin kolmikantakauppaan, ne eivät sisältäneet mainintaa viimeisen ostajan veronmaksuvelvollisuudesta. Näin ollen – yksinomaan kansallisen oikeuden perusteella – fiktiota yhteisöhankinnan verottamisesta Itävallassa ei ole syntynyt.
- 19 Myöskään direktiivin 2006/112/EY 42 artiklan mukaan kyseisen direktiivin 41 artiklan ensimmäistä kohtaa (jonka mukaan yhteisöhankinta on suoritettu myös sen jäsenvaltion alueella, jonka arvonlisäverotunnistetta on käytetty) ei sovelleta erityisesti silloin, kun luovutuksen vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi 197 artiklan mukaisesti. Kyseisen 197 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään tältä osin ainoastaan, että laskun on oltava 3 luvun 3–5 jakson mukainen. Verwaltungsgerichtshof katsoo, että kyseessä on direktiivin 2006/112/EY 42 artiklan a alakohdassa tarkoitettu ”määräminen” veronmaksuvelvolliseksi, kun laskuun on merkitty 226 artiklan 11a alakohdassa mainittu tieto (”käännetty verovelvollisuus”).

- 20 Revision-valittajan alkuperäisistä laskuista kuitenkin puuttui juuri tämä direktiivissä edellytetty maininta (”käännetty veronmaksuvelvollisuus”).
- 21 Vaikuttaa ilmeiseltä, että Revision-valittajan alkuperäisissä laskuissa oleva maininta johtuu ilmeisesti siitä, että ”verovapaata yhteisöluovutusta” koskeva maininta on virheellisesti sekoitettu luovutuksen vastaanottajan käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevaan mainintaan, joka koskee kolmikantakauppaa. Revision-valittajan yhteenvedoilmoituksessa kyseiset luovutukset sitä vastoin ilmoitettiin muodollisesti ja yksiselitteisesti kolmikantakaupoiksi.
- 22 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta 13.7.2010 annetun neuvoston direktiivin 2010/45/EU seitsemännen perustelukappaleen mukaan tiettyjä laskuissa mainittavia tietoja koskevia vaatimuksia olisi muutettava, jotta voitaisiin tehostaa verovalvontaa ja saada aikaan rajat ylittävien luovutusten ja suoritusten tasavertainen kohtelu. Tämä puoltaa sitä, että laskutusta koskevien sääntöjen – erityisesti direktiivin 2006/112/EY 226 artiklan 11a alakohdassa edellytetty maininta ”käännetty veronmaksuvelvollisuus” – ehdotonta noudattamista on pidettävä edellytyksenä huojennuksille, jotka perustuvat kyseisiin sääntöihin (tässä kolmikantakauppaa koskevat säännöt).
- 23 Kolmikantakaupoista laadittavissa laskuissa olevien tietojen tarkoituksena on erityisesti mahdollistaa se, että yhteisön sisäisen kolmikantakaupan viimeinen ostaja voi selkeästi ja helposti havaita, että veronmaksuvelvollisuus siirtyy sille. Tämä tarkoitus voitaisiin tarvittaessa saavuttaa myös nyt käsiteltävänä oleviin laskuihin merkityillä tiedoilla, kun erityisesti otetaan huomioon se, että arvonlisäveron määrää ei eritellä laskussa, vaan summaksi ilmoitetaan nimenomaisesti ”laskun määrä netto”. Mahdollisesti voitaisiin myös ottaa huomioon se, että näistä luovutuksista tulevien verotulojen on määrä kuulua sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu (käsiteltävässä asiassa siis ei Itävallassa; ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 27.9.2007, Albert Collée, C-146/05, 37 kohta).
- 24 Tätä taustaa vasten ei näytä poissuljetulta, että alkuperäinen laskussa oleva tieto täyttää unionin oikeudessa asetetut edellytykset, jotka koskevat vastaanottajan määräämistä veronmaksuvelvolliseksi (ks. myös unionin tuomioistuimen tuomio 18.5.2017, Litdana, C-624/15, 21 kohta, jossa – tosin ilman unionin tuomioistuimen omaa kannanottoa – ei katsottu, että laskussa oleva merkintä, joka ei ole direktiivin sanamuodon mukainen, olisi sellaisenaan esteenä erityisjärjestelmän soveltamiselle). Tässä tapauksessa kuitenkin täytyisivät edellytykset sille, että fiktiivinen yhteisöhankinta katsotaan verotetuksi Itävallassa.

### *Toinen kysymys*

- 25 Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, nousee esiin kysymys siitä, voidaanko tällainen laskussa oleva tieto oikaista pätevästi.

- 26 Unionin tuomioistuin on todennut asiassa Firma Hans Bühler, C-580/16, 19.4.2018 antamansa tuomion 49 kohdassa, että direktiivin 2006/112/EY 42 artiklan a alakohdassa täsmennetään aineellinen edellytys sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen hankinta katsotaan arvonlisäverolliseksi kyseisen direktiivin 40 artiklan mukaisesti, kun 42 artiklan b alakohdassa taas täsmennetään säännöt, joiden mukaisesti näyttö verotuksesta määräjäsenvaltiossa on esitettävä, ja että tällaiset säännöt on aina katsottava muodollisiksi.
- 27 Yksi 42 artiklan a alakohdassa säädetyistä aineellisista edellytyksistä on näin ollen se, että luovutuksen vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi kyseisen direktiivin 197 artiklan mukaisesti. Tähän viitataan myös direktiivin 2006/112/EY 141 artiklan e alakohdassa. Kyseisen direktiivin 197 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan vastaanottaja määrätään veronmaksuvelvolliseksi laskussa.
- 28 Ostoihin sisältyvän veron vähennysten yhteydessä laskuja on pidettävä muodollisina edellytyksinä. Laskuja voidaan yleensä oikaista taannehtivasti siitä vuodesta lähtien, jona alkuperäinen lasku laadittiin (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 15.9.2016, Senatex, C-518/14). Vaikka arvonlisävero laskutetaan virheellisesti, laskuja voidaan oikaista, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun laskun antaja on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 2.7.2020, SC Terracult, C-835/18, 27 ja 28 kohta).
- 29 Herää kuitenkin kysymys siitä, koskeeko tällainen oikaisumahdollisuus myös aineellista edellytystä. Tältä osin on lisäksi muistutettava, että kolmikantakauppoja koskevan järjestelmän soveltaminen ei ole pakollista; verovelvolliset voivat myös päättää olla käyttämättä yksinkertaistamistoimenpidettä (ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-580/16, erityisesti alaviite 15). Laskun oikaiseminen ei näin ollen olisi vain muodollinen toimenpide, vaan se johtaisi muiden sääntöjen soveltamiseen (huojennettu kolmikantakauppa tavanomaisen ketjuliiketoimen sijaan). Jos lasku kuitenkin olisi pätevästi oikaistavissa, se voisi johtaa siihen, että myös fiktiivinen yhteisöhankinta katsotaan verotetuksi Itävallassa.
- 30 Tässä yhteydessä nousee käsiteltävässä asiassa esiin myös kysymys siitä, onko riittävää, että laskun laatija oikaisee kyseisen laskun ja lähettää sen vastaanottajalle, vai edellyttääkö pätevä laskun oikaiseminen lisäksi, että lasku on saapunut vastaanottajalle. Lopuksi vaikuttaa epäselvältä, vaikuttaako laskun oikaiseminen tällaisessa tapauksessa – Senatex-asiassa annetun tuomion mukaisesti – taannehtivasti alkuperäisestä laskutushetkestä lukien, vai onko se pätevä vasta siitä ajankohdasta lähtien, jona lasku oikaistaan. Jos laskun oikaisemisella ei olisi taannehtivaa vaikutusta, käsiteltävässä asiassa – joka koskee vuoden 2014 liikevaihtoveroa – vuonna 2016 suoritetulla oikaisulla ei olisi merkitystä.

**Kolmas kysymys**

UStG:n 25 §:n 4 momentin mukaan laskutukseen sovelletaan (yleensä) sen jäsenvaltion sääntöjä, josta käsin hankkija harjoittaa liiketoimintaansa. Käsiteltävässä asiassa hankkija (eli Revision-valittaja) harjoittaa liiketoimintaa Itävallasta käsin, joten laskutusta on UStG:n 25 §:n 4 momentin mukaan arvioitava Itävallan lain mukaan.

- 31 Revision-valittaja kuitenkin väittää, että sen kannalta, onko yhteisöhankinta vapautettu verosta Tšekissä, merkitystä ei ole Itävallan vaan Tšekin lailla. Poiketen siitä, mitä Itävallan laissa säädetään, Tšekin lain mukaan veronmaksuvelvollisuus siirtyy vastaanottajalle (M s.r.o.) myös silloin, kun laskussa ei ole mainintaa veronmaksuvelvollisuuden siirtymisestä; riittävä on – kuten Revision-valittaja on esittänyt – laskussa oleva maininta siitä, että kyseessä on kolmikantakauppa (sitä, onko tämä Tšekin lainsäädäntöä koskeva väite oikea, ei ole vielä tutkittu).
- 32 Direktiivin 2006/112/EY 42 artiklan a alakohdan mukaan kyseisen direktiivin 41 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädettyä fiktiivistä yhteisöhankintaa koskevaa järjestelmää ei sovelleta muun muassa silloin, kun vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi 197 artiklan mukaisesti. Kyseisen 197 artiklan 1 kohdan c alakohdassa puolestaan säädetään, että laskun on oltava 3 luvun 3–5 jakson mukainen.
- 33 Direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45/EU, 219 a artiklan 1 kohdan mukaan laskutukseen sovelletaan lähtökohtaisesti sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus katsotaan tehdyksi V osaston säännösten mukaisesti.
- 34 Lasku, jonka Revision-valittajan on laadittava, koskee Revision-valittajan ”lepäävää” luovutusta M s.r.o.:lle, joka on suoritettu Tšekissä, joten tämän yleisen järjestelmän perusteella sovellettava laki on Tšekin laki.
- 35 Kyseisen direktiivin 219 a artiklan 2 kohdan mukaan laskutukseen sovelletaan kuitenkin tietyin edellytyksin Itävallan lakia, koska luovuttajana toimivan Revision-valittajan kotipaikka on Itävallassa eikä se ole sijoittautunut Tšekkiin. Tämä kuitenkin edellyttää lisäksi, että ”hankkija” on velvollinen maksamaan arvonlisäveron.
- 36 Käsiteltävässä asiassa on aluksi todettava, että ilmaisulla ”hankkija” ei tässä yhteydessä tarkoiteta UStG:n 25 §:ssä tarkoitettua ”hankkijaa” eli kolmikantakaupan ”keskimmäistä” osallista (väliportaan toimijaa) vaan luovutuksen vastaanottajaa (tässä tapauksessa siis M s.r.o.). Tältä osin on kuitenkin pidettävä mielessä, että M s.r.o. ei ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa lähtökohtaisesti vaan ainoastaan silloin, kun se on määrätty veronmaksuvelvolliseksi, ja tätä koskeva määräys on merkittävä laskuun.

- 37 Jos Revision-valittajan väite (jota ei, kuten edellä on mainittu, ole vielä tutkittu sisällöllisesti) on perusteltu, laskussa olevat tiedot voisivat johtaa siihen, että vastaanottaja on Tšekin lain mukaan määrätty pätevästi veronmaksuvelvolliseksi. Tästä seuraisi mainitun direktiivin 219 a artiklan 2 kohdan nojalla, että laskutusta on arvioitava Itävallan lain mukaan juuri sen vuoksi, että vastaanottaja on pätevästi määrätty veronmaksuvelvolliseksi. Itävallan lain mukaan on kuitenkin niin, että pelkkä maininta kolmikantakaupasta ei tarkoita vastaanottajan pätevää määräämistä veronmaksuvelvolliseksi, joten sovellettavaksi tulisi jälleen Tšekin laki.
- 38 Tämän kehäpäätelmän katkaisemiseksi laskutukseen sovellettava lainsäädäntö voitaisiin määrittää sen tilanteen mukaan, joka oli olemassa ennen laskutusta (laskutuksesta riippumatta). Näin ollen laskutukseen sovellettaisiin Tšekin lakia. Revision-valittaja väittää, että M s.r.o. on Tšekin lain mukaan määrätty pätevästi veronmaksuvelvolliseksi. Tästä voisi edelleen seurata se, että fiktiivinen yhteisöhankinta katsotaan verotetuksi Itävallassa.
- 39 Samankaltaista oikeudellista kysymystä käsitellään sopimusvelvoitteisiin sovellettavasta laista 17.6.2008 annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EY) N:o 593/2008 (Rooma I). Asetuksen (EY) N:o 593/2008 3 artiklan 5 kohdan mukaan sovellettavan lain valintaa koskevan osapuolten hyväksymisen olemassaolo ja hyväksymisen pätevyys määritetään 10, 11 ja 13 artiklan mukaisesti. Kyseisen asetuksen 10 artiklan 1 kohdan mukaan sopimuksen ja sopimusehdon olemassaolo ja pätevyys määräytyvät sen lain mukaan, jota sopimukseen tai ehtoon olisi tämän asetuksen nojalla sovellettava, jos se olisi pätevä.
- 40 Vaikka tätä asetusta – kuten jo sen 1 artiklan 1 kohdasta ilmenee – ”ei sovelleta vero- tai tulli- eikä hallintoasioihin”, sen ajatusta voitaisiin tarvittaessa soveltaa analogisesti nyt käsiteltävänä olevaan oikeuskysymykseen. Jos katsotaan, että M s.r.o. on määrätty pätevästi veronmaksuvelvolliseksi (mihin Revision-valittaja nimenomaan vetoaa), laskutusta olisi direktiivin 2006/112/EY 219 a artiklan 2 kohdan mukaan arvioitava Itävallan lain mukaan. Kun lähtökohtana käytetään (ainoastaan; ks. kuitenkin ensimmäinen kysymys) Itävallan lakia, laskussa olevat tiedot eivät kuitenkaan täytä edellytyksiä, joiden mukaisesti M s.r.o. voidaan määrätä veronmaksuvelvolliseksi. Tämä voisi johtaa päätelmään, jonka mukaan fiktiivistä yhteisöhankintaa ei katsota verotetuksi Itävallassa.