

Asia C-624/23**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

10.10.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Administrativen sad Varna (Varnan hallintotuomioistuin, Bulgaria)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

27.9.2023

Kantaja:

”SEM Remont” EOOD

Vastaaja:

Direktor na Direksia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Pääasian kohde

Administrativen sad Varnassa (Varnan hallintotuomioistuin, Bulgaria) vireillä olevan kanteen kohteena on Natsionalnata agentsia za prihoditen (kansallinen verovirasto, jäljempänä NAP) Varnan yksikön 25.8.2022 antama verotarkastuspäätös nro R – 03000322001265-091-001, jolla kantajana olevalta ”SEM Remont” EOOD:ltä evättiin arvonlisäveron vähennysoikeus verokaudella 1.12.2021–31.12.2021.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

SEUT 267 artiklaan perustuva ennakkoratkaisupyyntö, joka koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 63 ja 167 artiklan, 168 artiklan a alakohdan, 176 artiklan, 178 artiklan a alakohdan sekä 218, 219, 220, 203, 226 ja 228 artiklan tulkintaa.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Sallitaanko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 63 ja 167 artiklassa, 168 artiklan a alakohdassa, 178 artiklan a alakohdassa sekä 218, 219, 220, 226 ja 228 artiklassa veroviranomaisen käytäntö, joka koskee kansallisten säännösten ja erityisesti Zakon za danak varhu dobavenata stoynostin (arvonlisäverolaki, jäljempänä ZDDS) 71 §:n 1 momentin, luettuna yhdessä ZDDS:n 25 §:n 1 momentin, 102 §:n 4 momentin sekä 114, 116, 117, 125 ja 126 §:n kanssa, soveltamista ja jonka perusteella arvonlisäverollisen palvelun vastaanottajalta evättiin oikeus arvonlisäveron vähennykseen sekä palvelun suorittamisen ajalta että sitä koskevan veroilmoituksen ajalta, koska palvelun suorittajan palvelun vastaanottajalle antamassa laskussa ei ollut mainittu arvonlisäveroa ja koska myöhemmin (palvelun suorittajan toimitiloissa tehdyn verotarkastuksen yhteydessä) laadittiin asiakirja, joka ei täytä laskun sisällölle asetettuja vaatimuksia (laaditun pöytäkirjan mukaan sen laatija oli sekä palvelun suorittaja että vastaanottaja) ja joka sisälsi palvelun vastaanottajalle laaditun laskun ja jossa laskettiin siinä mainitun veron perusteen perusteella arvonlisävero, joka maksettiin, mutta vasta tämän jälkeen vastaanottaja ilmoitti oikeudestaan arvonlisäveron vähennykseen (ZDDS:n mukainen ”oikeus verohyvityksen käyttöön”) pöytäkirjan perusteella, ja johtaako tällainen käytäntö siihen, että verovelvollisen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa käyttää oikeuttaan arvonlisäveron vähennykseen?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, missä vaiheessa arvonlisäveron vähennysoikeutta on käytettävä – silloin kun lasku, jossa ei ole mainittu arvonlisäveroa, laaditaan vai silloin kun palvelun suorittaja laatii pöytäkirjan?

3. Onko arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa, luettuna yhdessä sen 178 artiklan a alakohdan ja 176 artiklan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että siinä sallitaan ZDDS:n 102 §:n 4 momentin kaltainen säännös ja kansallisen verohallinnon käytäntö, joiden mukaan arvonlisäveron alaisen palvelun suorittaja, joka ei jätä ZDDS:n mukaista rekisteröintihakemusta laissa säädetyssä määräajassa, joka alkaa siitä ajankohdasta, jona hän on tullut ZDDS:n mukaan rekisteröintivelvolliseksi, on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa rekisteröintivelvollisuuden syntymisen ja veroviranomaisen rekisteriin kirjaamisen välisenä ajanjaksona suorittamistaan palveluista, ja joiden mukaan palvelun suorittajalle, jonka osalta on vahvistettu velvollisuus maksaa arvonlisäveroa ZDDS:n 102 §:n 4 momentin mukaisesti, ei anneta mahdollisuutta laatia oikaisulaskuja (tai muuta asiakirjaa) palvelun vastaanottajille, jotta nämä voivat käyttää oikeuttaan arvonlisäveron vähennykseen?

Unionin oikeussäännöt ja oikeuskäytäntö

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 63 ja 167 artikla, 168 artiklan a

alakohta, 176 artikla, 178 artiklan a alakohta sekä 218, 219, 220, 203, 226 ja 228 artikla

Euroopan unionin tuomioistuimen (jäljempänä unionin tuomioistuin) tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373

Unionin tuomioistuimen tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Unionin tuomioistuimen tuomio 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Unionin tuomioistuimen tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Unionin tuomioistuimen tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Unionin tuomioistuimen tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta virheellisesti laskutettu arvonlisävero), C-378/21, EU:C:2022:968

Unionin tuomioistuimen tuomio 15.9.2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

Unionin tuomioistuimen tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454

Kansalliset oikeussäännöt

Arvonlisäverolaki (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS), 25 §:n 1 momentti, 71 §:n 1 momentti, 102 §:n 4 momentti sekä 114, 116, 117, 125 ja 126 §

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Administrativen sad Varnassa vireillä olevassa menettelyssä tarkastelun kohteena on NAP:n Varnan yksikön veroviranomaisten 25.8.2022 antama verotarkastuspäätös nro R – 03000322001265-091-001.
- 2 Veroviranomainen totesi kyseisessä verotarkastuspäätöksessään, että ”SEM Remont” EOOD oli syyllistynyt sääntöjenvastaisuuksiin ZDDS:n säännösten soveltamisessa, ja epäsi siltä näiden toteamusten perusteella oikeuden arvonlisäveron vähennykseen 752 305,05 Bulgarian levin (BGN) suuruisena.
- 3 ”SEM Remont” EOOD on ZDDS:n 3 §:ssä tarkoitettu verovelvollinen.
- 4 ”Gidrostroy-Rusia” OOD on Venäjän federaatiossa mutta myös ZDDS:n mukaisesti rekisteröity yritys, joka vuokraa aluksia teknisine miehistöineen ruoppaustöiden suorittamiseksi vesirakennushankkeissa.

- 5 ”SEM Remont” EOOD ja ”Gidrostroy-Rusia” OOD eivät ole etuyhteydessä keskenään.
- 6 ”Gidrostroy-Rusia” OOD teki 4.8.2020 ”SEM Remont” EOOD:n kanssa sopimuksen ruoppaustöiden suorittamisesta Varnan satamassa, kanaalissa 1 ja kanaalissa 2. Sopimuksen mukaan ”Gidrostroy-Rusia” OOD on palvelun suorittaja ja ”SEM Remont” EOOD on palvelun vastaanottaja.
- 7 ”Gidrostroy-Rusia” OOD laati 31.10.2020 laskun nro 1010 ja 15.11.2020 laskun nro 1017 ”SEM Remont” EOOD:lle suoritetuista sopimukseen perustuvista töistä. Kummassakaan laskussa palvelun arvoon ei ollut merkitty arvonlisäveroa.
- 8 Jo ennen palvelujen suorittamista ”SEM Remont” EOOD:lle ja palveluja koskevan laskun laatimista ”Gidrostroy-Rusia” OOD oli saavuttanut liikevaihdon määrän, joka ZDDS:n mukaan edellytti pakollista rekisteröintiä, mutta ”SEM Remont” EOOD:lle osoitettujen laskujen laatimisajankohtana se ei ollut täyttänyt ZDDS:n mukaista rekisteröitymisvelvoitettaan.
- 9 ”SEM Remont” EOOD toimitti ilmoitukset suoritetuista ja vahvistetuista ruoppaus- ja kaivutöistä.
- 10 ”Gidrostroy-Rusia” OOD toimitti 12.7.2021 päivättyllä kirjeellä sen toimitiloissa suoritettujen verotarkastuksen yhteydessä laaditun ZDDS:n 117 §:n 1 momentin mukaisen 29.6.2021 päivätyn pöytäkirjan nro 1, jossa ”Gidrostroy-Rusia” OOD, eli yksi ja sama henkilö, oli merkitty palvelun suorittavaksi ja vastaanottavaksi organisaatioksi ja jossa oli esitetty 31.10.2020 päivätty lasku nro 1010 ja 15.11.2020 päivätty lasku nro 1017, joissa oli ilmoitettu veron peruste ja vastaavasti laskettu arvonlisävero.
- 11 ”SEM Remont” EOOD sisällytti pöytäkirjan perusteella edellä mainituissa laskuissa luetellut palvelut arvonlisäveroilmoitukseensa ja ostoreskontraan palveluina, joiden osalta sillä on oikeus arvonlisäveron vähennykseen verokaudella 1.12.2021–31.12.2021.
- 12 Veroviranomaiset totesivat, että ”EIS-Stroitelna kompania” AD on ”Gidrostroy-Rusia” OOD:n valtuutettu edustaja ja että ”EIS-Stroitelna kompania” AD ja ”SEM Remont” EOOD olivat tehneet 13.7.2021 lainasopimuksen 752 303,05 BGN:n suuruisesta summasta eli summasta, jonka osalta riidanalaisessa verotarkastuspäätöksessä evättiin arvonlisäveron vähennysoikeus.
- 13 ”EIS-Stroitelna kompania” AD ilmoitti 13.7.2021 päivättyllä kirjeellä ”SEM Remont” EOOD:lle, että mainittu summa käytetään 29.6.2021 laaditussa pöytäkirjassa nro 1 lasketun, ”SEM Remont” EOOD:lle osoitettuihin kahteen laskuun liittyvän arvonlisäveron maksamiseen.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

”SEM Remont” EOOD:n lausunto

Yhtiö riitauttaa verotarkastuspäätöksen ja väittää, että sillä on oikeus arvonlisäveron vähennykseen palvelun suorittajan veroilmoituksessa esittämien, pöytäkirjaan nro 1 sisältyvien tietojen perusteella seuraavista syistä: **1.** palvelujen suorittaja on ZDDS:n mukaisesti rekisteröity henkilö; **2.** vero on laskettu 29.6.2021 laaditussa pöytäkirjassa nro 1 esitetyn mukaisesti; **3.** palvelujen vastaanottaja ”SEM Remont” EOOD on ZDDS:n mukaisesti rekisteröity henkilö; **4.** palvelut ovat arvonlisäveron alaisia ja niiden suorituspaikka on Bulgarian tasavallan alueella; **5.** palvelut on tosiasiallisesti suoritettu; **6.** palvelujen vastaanottaja ”SEM Remont” EOOD käyttää saamiensa palvelujen tulosta kaupalliseen toimintaansa eli verollisten palvelujen tarjoamiseen myöhemmässä vaiheessa; **7.** palvelun suorittaja ”Gidrostroy” on ilmoittanut maksettavan arvonlisäveron veroilmoituksessa ja maksanut sen asianmukaisesti veroviranomaisille.

Direktor na Direksia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihoditen (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja) lausunto

Kyseisen osaston johtajan mukaan 29.6.2021 päivätyn pöytäkirjan nro 1 laatimishetkellä verotettavaa tapahtumaa ei ollut vielä toteutunut eikä verosaatavaa ollut vielä syntynyt. ”SEM Remont” EOOD ei täyttänyt ZDDS:n 71 §:ssä vahvistettuja vaatimuksia, koska sillä ei ollut hallussaan laskua, jossa olisi mainittu arvonlisävero, vaan ainoastaan pöytäkirja, jossa esitettiin arvio ZDDS:n mukaan myöhässä rekisteröidyn yrityksen, ”Gidrostroy-Rusia” OOD, NAP:lle maksettavana olevasta arvonlisäverosta, eikä se näin ollen ollut asianmukainen todiste arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Osaston johtajan mukaan kansallisen oikeuden säännökset, joihin asiassa viitataan, ovat direktiivin 2006/112/EY säännösten mukaisia.

Kun otetaan huomioon, että suorittajana oleva elinkeinonharjoittaja ei laatinut oikaisulaskua vaan laski laatimassaan pöytäkirjassa veron kokonaisuudessaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää soveltaen, sillä verovirasto oli jo vahvistanut veron verotarkastuskertomuksessaan, on katsottava, että palvelun suorittaja ei olisi laatinut kyseistä pöytäkirjaa, jos tarkastusta ei olisi tehty. Pöytäkirjasta ei myöskään ilmene perustetta palvelun vastaanottajan arvonlisäverovelalle, koska pöytäkirjan tietojen mukaan ”SEM Remont” EOOD:tä ei ole mainittu palvelujen vastaanottajana. Pöytäkirja on laskusta erillinen itsenäinen asiakirja, jolla palvelujen suorittaja laskee arvonlisäveron [kyseiseltä] ajanjaksolta käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaisesti ja sitoutuu maksamaan veron ilmoittaessaan sen arvonlisäveroilmoituksessa. Tällaista pöytäkirjaa ei voida pitää direktiivissä eikä ZDDS:ssä tarkoitettuna

laskuna, koska se ei sisällä tarvittavia tietoja eikä perustetta, jonka nojalla palvelun vastaanottajan olisi voitu todeta olevan velvollinen maksamaan veroa. Päinvastoin pöytäkirjan laatija on velvollinen maksamaan veroa mainituista syistä.

On pääteltävä, että lainasopimus allekirjoitettiin sitä varten, että kolmas osapuoli, ”EIS – Stroitelna kompania” AD, maksaa palvelun suorittajan eli ”Gidrostroy-Rusia” OOD:n velan NAP:lle, ja että tämä ”EIS – Stroitelna kompania” AD:n ja ”SEM Remont” EOOD:n välinen sopimus on fiktiivinen.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista

- 14 Administrativen sad Varnassa vireillä olevassa menettelyssä asianosaiset ovat eri mieltä siitä, sallitaanko arvonlisäverodirektiivissä nyt tarkasteltavan kaltainen kansallinen lainsäädäntö ja kansallisen verohallinnon käytäntö, joiden vuoksi palvelujen vastaanottajalta on evätty oikeus arvonlisäveron vähennykseen seuraavista syistä: **1.** palvelun suorittaminen on riidatonta; **2.** palvelun suorittamisesta on laadittu lasku, jossa palvelun suorittaja ei ole maininnut arvonlisäveroa; **3.** palvelun suorittajan arvonlisäverovelka on todettu sen toimitiloissa suoritetussa verotarkastuksessa ZDDS:n 102 §:n 4 momentin erityissäännöksen perusteella (palvelun suorittaja saavutti ennen palvelun suorittamista ja arvonlisäverottomana laadittua laskua liikevaihdon määrän, joka edellyttää ZDDS:n mukaan pakollista rekisteröitymistä); **4.** palvelun suorittaja rekisteröitiin ZDDS:n mukaisesti palvelun suorittamisen jälkeen veroviranomaisen vaatimuksesta; **5.** palvelun suorittajan toimitiloissa tehdyn verotarkastuksen yhteydessä palvelun suorittaja laati pöytäkirjan, jossa se ilmoitti, että se on sekä palvelun suorittaja että palvelun vastaanottaja; lisäksi pöytäkirjassa esitettiin palvelun vastaanottajalle laaditut laskut ja sovelletun veron perusteen perusteella laskettiin arvonlisävero; **6.** palvelun suorittajan valtuutettu edustaja maksoi kyseisestä palvelusta veroviranomaisille arvonlisäveron palvelun vastaanottajan myöntämän lainan avulla ja **7.** palvelun vastaanottaja käytti arvonlisäveron vähennysoikeuden perusteena mainittua pöytäkirjaa eikä palvelun suorittajan laatimaa oikaistua laskua.
- 15 Nyt tarkasteltava riita-asia poikkeaa unionin tuomioistuimen mainituissa tuomioissa käsitellyistä asioista, joten unionin tuomioistuimen antamat ohjeet sellaisten kansallisten säännösten tulkinnasta ja soveltamisesta, joilla arvonlisäverodirektiivin säännökset saatetaan osaksi kansallista lainsäädäntöä, eivät ole kaikilta osin merkityksellisiä. Siksi unionin tuomioistuimelle on tarpeen esittää ennakkoratkaisupyyntö.
- 16 21.6.2012 annetussa tuomiossa Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11) tarkasteltiin, oliko palvelujen suorittaja tai sille palveluja suorittanut toimija syyllistynyt sääntöjenvastaisuuksiin, ja vaatimuksia, joiden mukaan palvelun vastaanottajan on arvonlisäveron vähennysoikeutta käyttäessään varmistettava, että sille palveluja suorittanut toimija on verovelvollinen.

- 17 6.2.2014 annetussa tuomiossa Fatorie (C-424/12) tutkittiin, voiko kansallinen verohallinto evätä arvonlisäveron vähennysoikeuden henkilöltä, johon sovelletaan käännettyä veronmaksuvelvollisuutta mutta joka on kuitenkin maksanut arvonlisäveron tavaroiden luovuttajalle tai palvelujen suorittajalle, koska se on merkitty tämän laatimaan laskuun.
- 18 15.9.2016 annetun tuomion Senatex (C-518/14) perustelujen ja tuomiolauselman mukaan kyseinen asia koski laskussa olevan tietyn tiedon eli arvonlisäverotunnisteen korjaamista sekä ilmoituskautta, jona laskussa tehtyyn korjaukseen liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta voidaan käyttää.
- 19 15.9.2016 annetussa tuomiossa Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14) tarkasteltiin laskujen sisältöä erityisesti puuttuvien tietojen osalta, kun taas nyt tarkasteltavassa asiassa kyse on muusta ZDDS:n mukaisesti laaditusta veroasiakirjasta, nimittäin pöytäkirjasta, eikä siinä ole kyse puuttuvista tiedoista vaan siitä, miten pöytäkirja on laadittu, sekä siitä, että sama henkilö eli palvelun suorittaja on nimetty sekä palvelun suorittajaksi että palvelun vastaanottajaksi.
- 20 12.4.2018 annetussa tuomiossa Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17) tulkittiin säännöksiä, jotka koskevat vähennysoikeuden käytölle asetettua määräaikaa, kun laskut laaditaan alkuperäisten laskujen korjaamiseksi sen jälkeen, kun tavaroiden luovuttajalle on vahvistettu arvonlisäveron lisäys. Nyt tarkasteltava asia eroaa edellä mainitusta asiasta oikaisusta laaditun asiakirjan, sen sisällön ja ZDDS:n 102 §:n 4 momentin kansallisen säännöksen osalta.
- 21 8.12.2022 annetussa tuomiossa Finanzamt Österreich (loppukuluttajilta virheellisesti laskutettu arvonlisävero) (C-378/21) tutkittiin, mitä seurauksia virheellisen verokannan mukaan lasketusta arvonlisäverosta aiheutuu laskun laatijoille.
- 22 15.9.2022 annetussa tuomiossa HA.EN (C-227/21) tarkasteltiin verohallinnon käytäntöä, jonka mukaan ostajalta evätään maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus sillä perusteella, että tavaran toimittaja on laiminlyönyt veron maksamisen.
- 23 9.7.2015 annetussa tuomiossa Salomie ja Oltean (C-183/14) tutkittiin säännöksiä, jotka koskivat oikeudenhaltijan ZDDS:n mukaista rekisteröintiä sekä hänen oikeuttaan arvonlisäveron vähennykseen ZDDS:n mukaisen rekisteröitymisen jälkeen sellaisten liiketoimien osalta, jotka suoritettiin ennen rekisteröintiä mutta jotka liittyivät hänen taloudelliseen toimintaansa.