

Asia C-794/23**Ennakkoratkaisupyyntö****Jättämispäivä:**

21.12.2023

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Verwaltungsgerichtshof (Itävalta)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

14.12.2023

Valittaja:

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof

EU 2023/0009-2
(Ro 2023/13/0014)
14.12.2023

Verwaltungsgerichtshof on tehnyt [– –] Finanzamt Österreichin, Dienststelle Niederösterreich Mitte, [– –] Wiener Neustadt, [– –] Bundesfinanzgerichtin 27.1.2023 antamasta tuomiosta [– –], joka koski muun muassa liikevaihtoveroa vuodelta 2019 (ja jossa asian käsittelyyn osallistui P GmbH, Wien, jota edusti LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, [– –] Mattersburg [– –]), tekemästä valituksesta seuraavan

välipäätöksen:

Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollinen, joka on suoritteiden 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 Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa C-378/21 8.12.2022 antamassa tuomiossa 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 direktiivin 2006/112 238 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?

Perustelut:

- 1 A. Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet:
- 2 P GmbH on Itävallan oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö. Se harjoittaa sisäleikkipaikkatoimintaa. Vuonna 2019 se kantoi sisäleikkipaikan pääsymaksuista (tarjoamistaan palveluista perityistä maksuista) liikevaihtoveroa 20 prosentin verokannan mukaan. Se antoi asiakkailleen pääsymaksun maksamisen yhteydessä kassatositteita, jotka olivat vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 11 §:n 6 momentin mukaisia pienistä rahamääristä annettavia laskuja (direktiivin 2006/112 238 artiklan mukaisia yksinkertaistettuja laskuja). P GmbH oikaisi vuotta 2019 koskevaa liikevaihtoveroilmoitustaan, koska pääsymaksuihin sovellettiin 13 prosentin alennettua verokantaa. Se ei suorittanut palvelujaan yksinomaan muille kuin verovelvollisille (henkilöille, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia).
- 3 Finanzamt (verovirasto, Itävalta) vahvisti 18.1.2021 tekemällään päätöksellä liikevaihtoveron vuodelta 2019. Päätöksen perusteluissa todettiin, että P GmbH on kantanut sisäleikkipaikkojen pääsymaksuista veroa 20 prosentin verokannan mukaan; liikevaihtovero on merkitty kassatositteisiin. Liikevaihtoveron, jota on kannettu 20 prosentin verokannan mukaan, oikaiseminen jälkikäteen vuoden 2019 osalta ei ole sallittua, koska laskuja ei voida oikaista eikä liikevaihtoverokantojen erosta syntyvää hyvitystä voida siirtää yrityksen asiakkaille. P GmbH on siten velvollinen maksamaan liikevaihtoveroa 20 prosenttia antamiensa laskujen perusteella ja myös siksi, että muuten se saisi perusteetonta etua.
- 4 P GmbH nosti kanteen kyseisestä päätöksestä. Se väitti, että palvelut oli suoritettu ”käytännössä yksinomaan” yksityishenkilöille, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa. Verotulojen menettämisen vaaraa ei siten ole. Näin ollen

laskujen muodollinen oikaiseminen ja oikaistun laskun toimittaminen vastaanottajalle eivät ole tarpeen.

- 5 Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) esitti 21.6.2021 tekemällään päätöksellä ennakkoratkaisupyynnön unionin tuomioistuimelle.
- 6 Unionin tuomioistuin totesi 8.12.2022 antamassaan tuomiossa Finanzamt Österreich, C-378/21, seuraavaa:

”Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 27.6.2016 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2016/1065, 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.”

- 7 Bundesfinanzgericht muutti vuotta 2019 koskevaa liikevaihtoveropäätöstä tuomiolla, josta valitettiin Verwaltungsgerichtshofiin (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta).
- 8 Bundesfinanzgericht katsoi, että P GmbH:n suorittamia palveluja käyttivät ”(lähes) yksinomaan” asiakkaat, jotka eivät loppukuluttajina voineet vaatia ostoihin sisältyvän veron vähentämistä”. Vaaraa verotulojen menettämisestä ei ole lukuun ottamatta osuutta, joka on arviolta 0,5 prosenttia sisäleikkipuiston kokonaisliikevaihdosta. Tämä ilmenee P GmbH:n toimitusjohtajan lausunnosta, jonka mukaan vuonna 2019 P GmbH:n suoritusten vastaanottajat olivat pelkästään loppukuluttajia, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Kyse ei ole matkapalveluista eikä toimimisesta omissa nimissä vieraan lukuun. Koska ei kuitenkaan ole täysin poissuljettua, että P GmbH:n asiakkaat ovat (perustellusti tai perusteettomasti) vähentäneet ostoihin sisältyvän arvonlisäveron laskujen perusteella, P GmbH:n arvonlisäverovelka on määrítettävä arvion perusteella. Koska on erittäin todennäköistä, että P GmbH:n palvelut on suoritettu asiakkaiden yksityiskäyttöä varten, Bundesfinanzgericht arvioi, että laskuihin perustuva arvonlisäverovelka on 0,5 prosenttia sen kokonaisliikevaihdosta. Tämä koskee annettujen tositteiden (yhteensä 22 557 laskua) perusteella noin 112:ta laskua, joista on (perustellusti tai perusteettomasti) vähennetty ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.
- 9 Finanzamtin Revision-valitus kohdistuu kyseiseen tuomioon. Finanzamt väittää, että valituksenalainen tuomio poikkeaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Sen mukaan unionin tuomioistuin on todennut, että verovelvollinen ei ole 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. Unionin tuomioistuimen tuomiosta ei voida päätellä, että tältä osin olisi tehtävä arvioon perustuva jako yhtäältä loppukuluttajiin ja toisaalta verovelvollisiin, joilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Finanzamtin mukaan unionin tuomioistuin on tarkastellut tätä kysymystä yksinomaan siitä lähtökohdasta käsin, että kyseisen palvelun vastaanottajat ovat yksinomaan loppukuluttajia, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

10 B. Asiaa koskevat säännökset

11 1. Kansallinen oikeus

12 Vuoden 1994 UStG:n (BGBl. I nro 13/2014), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 11 §:ssä säädetään muun muassa 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 palvelun suorittavan elinkeinonharjoittajan nimi ja osoite;
2. luovutettujen tavaroiden määrä ja tavanomainen kauppanimi tai palvelun laji ja laajuus;
3. tavaroiden luovutuksen tai palvelun suorituksen päivämäärä tai ajanjakso, jolle suoritus sijoittautuu;
4. tavaroiden luovutuksesta ja palvelun suorituksesta maksettava vastike ja veron määrä yhtenä summana ja
5. verokanta.

--

(12) Jos elinkeinonharjoittaja on tavaroiden luovutusta tai palvelun 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.”

13 2. Unionin oikeus

14 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 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.”

15 Kyseisen direktiivin 203 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

16 Kyseisen direktiivin 220 artiklan 1 kohdassa säädetään muun muassa 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;

– –”

17 C. Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

18 Bundesfinanzgericht oli todennut 21.6.2021 esittämänsä ennakkoratkaisupyynnön perusteluissa nimenomaisesti, että P GmbH:n asiakkaat olivat vuonna 2019 ”yksinomaan loppukuluttajia, joilla ei ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa”.

19 Nämä Bundesfinanzgerichtin esittämät tosiseikat kyseenalaistettiin jo ennakkoratkaisumenettelyn yhteydessä (ks. erityisesti julkisasiamies Kokottiin ratkaisuehdotus 8.9.2022, C-378/21, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Samassa asiassa 8.12.2022 antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin ei tarkastellut lähemmin näitä julkisasiamiehen esittämiä näkökohtia. Se totesi tuomiossaan, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset perustuvat oletukseen siitä, että ei ole mitään verotulojen menettämisen vaaraa, koska P GmbH:n asiakaskunta muodostui kyseisenä verovuonna yksinomaan loppukuluttajista, joilla ei ollut oikeutta vähentää P GmbH:n heiltä laskuttamaa arvonlisäveroa. Unionin tuomioistuin tarkastelee ensimmäistä kysymystä ”ainoastaan kyseisen oletuksen valossa” (18 kohta).

- 20 Menettelyn myöhemmissä vaiheissa Bundesfinanzgericht otti etäisyyttä näihin tosiseikkoihin. Se katsookin nyt, ettei ole poissuljettua, että P GmbH:n asiakkaat ovat (perustellusti tai perusteettomasti) vähentäneet ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Se arvioi näiden asiakkaiden osuudeksi 0,5 prosenttia kokonaisliikevaihdosta (noin 112 laskua yhteensä 22 557 laskusta).
- 21 Kun otetaan huomioon juuri se seikka, että unionin tuomioistuimen aiemmassa ennakkoratkaisumenettelyssä antama vastaus perustui nimenomaisesti siihen, että P GmbH:n kaikki asiakkaat olivat loppukuluttajia, joilla ei ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, on epäselvää, miten asia on silloin, jos vain pienikin osa P GmbH:n asiakkaista oli henkilöitä, jotka olivat verovelvollisia (elinkeinonharjoittajia). Siinä tapauksessa vaaraa verotulojen menettämisestä ei voida (ainakaan täysimääräisesti) sulkea pois.
- 22 Tästä voitaisiin päätellä, että kun otetaan huomioon, että laskujen oikaisemista (palvelujen vastaanottajia ei ollut merkitty ”pienistä rahamääristä annettaviin laskuihin” eivätkä ne siten ole tiedossa) ei tosiasiallisesti tehty, vaaraa verotulojen menettämisestä ei kokonaisuudessaan poistettu oikea-aikaisesti ja täysimääräisesti, joten P GmbH on velvollinen maksamaan kokonaisuudessaan kaikkiin laskuihin merkityn arvonlisäveron määrän.
- 23 Julkisiasiamies Kokottin toteamusten mukaan direktiivin 2006/112 203 artikla koskee sitä vastoin yksittäistä virheellistä laskua. Tästä voitaisiin päätellä, että vaara verotulojen menettämisestä on olemassa ainoastaan niiden laskujen osalta, jotka on annettu verovelvollisille (elinkeinonharjoittajille) (vaikka vastaanottajaa ei olisikaan merkitty laskuun).
- 24 Siinä tapauksessa, että merkityksellinen on yksittäinen virheellinen lasku, on lisäksi epäselvää, minkä perusteiden mukaisesti (mahdollisesti myös arvioimalla) on määritettävä ne laskut, joihin liittyy vaara verotulojen menettämisestä. Tässä yhteydessä on epäselvää, miten käsite ”loppukuluttaja, jolla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa” on ymmärrettävä. On epäselvää, onko tässä tarkoitettuna loppukuluttajana pidettävä ainoastaan sellaista henkilöä, joka ei ole verovelvollinen, vai myös verovelvollista, joka käyttää konkreettista palvelua ainoastaan yksityisiin tarkoituksiin (tai muihin tarkoituksiin, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen) ja jolla ei siten ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.
- 25 Verotulojen vaarantuminen silloin, kun laskuun on merkitty liian korkea verokanta – mitä ei ole kiistetty nyt käsiteltävässä asiassa –, seuraa siitä, että palvelun vastaanottajat vaativat liian suuren ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä. Tämä koskee ennen kaikkea niitä tapauksia, joissa verovelvolliset (elinkeinonharjoittajat) käyttävät P GmbH:n palvelujen suorituksia aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyinä suorituksina omia verovelvollisia palvelujen suorituksiaan varten (esimerkiksi – kuten julkisasiamies Kokott ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa totesi – itsenäisenä ammatinharjoittajana työskentelevä valokuvaaja, joka myy sisäleikkipaikassa ottamiaan valokuvia).

Tässä tapauksessa on vaarana, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä vaaditaan lähtökohtaisesti perustellusti mutta sen määrän osalta perusteettomasti (koska ostoihin sisältyvä arvonlisävero on liian suuri).

- 26 Tämä voi kuitenkin koskea myös sellaisia tapauksia, joissa verovelvolliset (elinkeinonharjoittajat) käyttävät palvelujen suorituksia yksityisiin tarkoituksiin (tai muihin tarkoituksiin, jotka eivät oikeuta vähennykseen) (esimerkiksi yksityiskäyttöön ottaminen; elinkeinonharjoittajat, jotka käyvät leikkipaikassa lastensa kanssa) ja vaativat vähennystä tältä osin myös lähtökohtaisesti perusteettomasti. Verwaltungsgerichtshof katsoo, että myös suoritettujen palvelujen tyypillä voi olla merkitystä tässä. On todennäköistä, että esimerkiksi sisäleikkipaikan tekemien palvelujen suorituksen vastaanottajat vaativat ainoastaan poikkeuksellisesti lähtökohtaisesti (ja tässä tapauksessa myös määrällisesti) perusteettomasti ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä juuri siksi, että kyseiset suoritukset tulevat ainoastaan poikkeuksellisesti kyseeseen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyinä suorituksina elinkeinonharjoittajan omia palvelujen suorituksia varten.
- 27 Jos palvelujen vastaanottaja on sitä vastoin henkilö, joka ei ole verovelvollinen, vaaraa laskuun merkityn veron määrän vähentämisen vaatimisesta (lähtökohtaisesti ja veron määrän osalta) ei yleensä ole.
- 28 Tässä yhteydessä on kuitenkin mahdollisesti otettava myös huomioon, että asianomaisissa laskuissa on kyse ”pienistä rahamääristä annettavista laskuista”, joten niistä ei käy ilmi etenkään suorituksen vastaanottajaa. Tästä syystä ei voida myöskään sulkea pois, että verovelvollinen, joka ei ole vastaanottanut näitä palvelujen suorituksia, käyttää tällaista laskua väärin (ks. mahdollisista väärinkäytöksistä esim. julkisasiamies Kokottiin ratkaisuehdotus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Työntekijän petos), C-442/22, 2 kohta).
- 29 Kokonaisuutena ottaen unionin oikeuden tulkinta ei vaikuta näiden kysymysten osalta niin ilmeiseltä, ettei tästä ole mitään perusteltua epäilystä (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 4.10.2018, komissio v. Ranska, C-416/17, 110 kohta).
- 30 Kysymykset esitetään näin ollen unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisupyynnössä.

[--]