



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

8 päivänä heinäkuuta 2021¹

Asia C-156/20

Zipvit Ltd

vastaan

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Ennakkoratkaisupyyntö – Supreme Court of the United Kingdom (Yhdistyneen kuningaskunnan ylin tuomioistuin))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 168 artikla ja 178 artiklan a alakohta – Vähennysoikeuden syntyminen, jos aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettua liiketoimintaa pidetään virheellisesti verottomana – Arvonlisäveron sisällyttäminen hintaan virheestä huolimatta – Syntymisajankohta – Maksettava tai maksettu arvonlisävero – Laskun hallussapito aineellisena edellytyksenä – Rajaaminen vähennysoikeuden muodollisista edellytyksistä

I Johdanto

1. Kaksi yritystä olettavat – veroviranomaisen näkemyksen mukaisesti – yhdessä mutta unionin oikeuden mukaan virheellisesti, että palvelu on verovapaa. Näin ollen sovitaan ainoastaan arvonlisäverottomasta hinnasta ja laskutetaan ja maksetaan vain tämä hinta. Virheen havaitsemisen jälkeen veroviranomainen ”luopuu” muun muassa luultavasti myös hallinnollisen yksinkertaistamisen vuoksi jälkikannosta palvelun suorittajalta, koska niin monella palvelun vastaanottajalla olisi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus. Julkisen talouden näkökulmasta tämä olisi vain ”nollasummapeliä”, jossa kaikilla osapuolilla on paljon hallinnollista työtä. Sen jälkeen, kun asia on vanhentunut suorittajan osalta, palvelun vastaanottaja (tässä Zipvit) vetoaa vähennysoikeuteen. Koska laskua, jossa arvonlisävero olisi eritelty, ei ole, veroviranomainen ei hyväksy tätä.

2. Tässä yhteydessä kaksi tekijää sai kansallisen tuomioistuimen saattamaan asian unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi. Yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 73, 78 ja 90 artiklasta ilmenee, että arvonlisäveron määräytymisperusteena on aina kaikki se, mitä suorittaja tosiasiallisesti on saanut. Näin ollen Zipvitillä voisi tällä perusteella olla vähennysoikeus. Toisaalta unionin tuomioistuimen asiassa Vădan² antaman ratkaisun jälkeen on jälleen herännyt epäilyjä laskun merkityksestä vähennysoikeuden kannalta. Näin ollen nousee esiin erityisesti kysymys siitä, onko lasku tarpeen vähennysoikeuden kannalta.

¹ Alkuperäinen kieli: saksa.

² Tuomio 21.11.2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

3. Sen vuoksi Supreme Court of the United Kingdom (Yhdistyneen kuningaskunnan ylin tuomioistuin) epäilee, onko veroviranomainen toiminut unionin oikeuden mukaisesti, kun se on evännyt vähennysoikeuden. Komissio näkee asian toisin ja toteaa seuraavaa: ”Yksinkertainen vastaus käsiteltävässä asiassa esiin tuotuihin kysymyksiin on se, että koska Zipvit ei ole maksanut arvonlisäveroa, sillä ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Joskus yksinkertaiset vastaukset ovat oikeita. Komissio väittää, että seuraavien näkökohtien perusteella tämä on yksi niistä tilanteista”.

4. Joskus vastaus kuitenkin vain näyttää yksinkertaiselta, mutta todellisuudessa se ei osoittaudu ollenkaan niin yksinkertaiseksi, jos etsitään ratkaisua, jossa otetaan huomioon myös arvonlisäverodirektiivin dogmatiikka, systematiikka ja sanamuoto. Joka tapauksessa jo se seikka, ettei vähennys edellytä verovelvollisen suorittamaa maksua, riittää osoittamaan, ettei komission esittämä perustelu voi olla oikea. Tämä suoriteperusteperiaatteen mukainen vähennysoikeus tunnustetaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä,³ ja se ilmenee nykyään myös direktiivistä. Näin ollen sillä, onko Zipvit maksanut sopimuspuolelle lainkaan korvausta (0), nettosumman (100) vai bruttosumman (120), ei ole lähtökohtaisesti merkitystä vähennysoikeuden kannalta.

5. Tästä syystä unionin tuomioistuimen on tässä tapauksessa käsiteltävä arvonlisäveron muita – ei aivan yksinkertaisia – peruskysymyksiä. Esiin nousee kysymys siitä, sisältyykö arvonlisävero aina hintaan silloin, kun liiketoimi on (objektiivisesti) arvonlisäverollinen, vaikka sopimuspuolten ja veroviranomaisen lähtökohtana olisi (subjektiivisesti) verosta vapautettu liiketoimi. Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, voiko suorituksen vastaanottaja vaatia takaisin tätä jo hintaan sisältyvää arvonlisäveroa, vaikka suorittaja ei (virheellisesti) sisällyttänyt sitä vastikkeeseen eikä siten myöskään ole vyöryttänyt sitä suorituksen vastaanottajan maksettavaksi? Sisältääkö arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettu ”maksettava” arvonlisävero arvonlisäveron, joka suorittajan on konkreettisesti maksettava (jota ei käsiteltävässä asiassa vanhentumisen vuoksi enää ole maksettava), vai abstraktisti (eli lain mukaan, tässä ainakin unionin oikeuden mukaan) tosiasiallisesti maksettavan arvonlisäveron?

6. Koska suorittaja, joka on erehdyksessä olettanut tavaran luovutuksensa tai palvelujen suorituksensa olevan verovapaa, ei luonnollisestikaan esitä laskua, jossa mainitaan arvonlisävero, laskun tehtävä arvonlisäverolainsäädännössä on tässä jälleen⁴ ratkaiseva tekijä vastaanottajan vähennyksen kannalta. Vähennys olisi edellä esitetyistä kysymyksistä riippumatta nimittäin mahdollista vain, jos laskun, jossa on eritelty arvonlisävero, hallussapito ei olisi vähennyksen edellytys.

³ Ks. esim. tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 63 kohta).

⁴ Tämä tapaus liittyy läheisesti asiassa Wilo Salmson France (C-80/20) esitettyyn kysymykseen, jossa on kyse laskun, jossa on eritelty arvonlisävero, tehtävästä suoritteen/laskun vastaanottajan vähennysoikeuden kannalta. Ks. myös ratkaisuehdotukseni Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A Unionin oikeus

7. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY⁵ (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 63 artiklassa säädetään verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisestä seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 73 artikla koskee veron perustetta:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 78 artiklassa täsmennetään veron perusteen osatekijöitä.

”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa, – –”

10. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa säädetään veron perusteen muuttamisesta jälkikäteen ja luovuttajalle tai suorittajalle aiheutuvista oikeudellisista seurauksista:

”1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.”

11. Arvonlisäverodirektiivin 93 artiklan 1 kohdassa, joka koskee verokannan soveltamista määritettyyn veron perusteeseen, säädetään seuraavaa:

”Verollisiin liiketoimiin on sovellettava sitä verokantaa, joka on voimassa verotettavan tapahtuman toteutuessa.”

12. Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklassa säädetään yleisestä verokannasta seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”

⁵ 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena aikana (2007 – maaliskuu 2010), jota on viimeksi muutettu 16.3.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/23/EU (EUVL 2010, L 72, s. 1). Riidanalaisena vuonna 2006 sovellettiin tosin vielä aikaisempia säännöksiä (jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1)), joiden sisältö oli kuitenkin – tässä kiinnostavin osin – lähtökohtaisesti sama.

13. Arvonlisäverodirektiivin 167 artikla koskee vähennysoikeuden syntymistä. Sen sanamuoto on seuraava:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

14. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään vähennysoikeuden aineellisesta laajuudesta seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.

--”

15. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklassa sitä vastoin säädetään vähennysoikeuden käyttämisestä seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

--

f) kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista, jos verovelvollinen on hankkijana veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklaa sovellettaessa.”

16. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklalla varmistetaan laskussa esitetyn arvonlisäveron ja maksettavan arvonlisäveron samanaikaisuus. Siinä säädetään seuraavaa:

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

17. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädetään laskussa tarvittavista tiedoista:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

--

8) kunkin verokannan tai vapautuksen osalta arvonlisäveron peruste, yksikköhinta ilman veroa sekä mahdolliset hyvitykset tai alennukset, jos ne eivät sisälly yksikköhintaan;

9) sovellettava arvonlisäverokanta;

10) maksettava arvonlisäveron määrä, paitsi jos sovelletaan erityisjärjestelmää, jossa tämän direktiivin mukaisesti tällaista seikkaa ei mainita;

– –”

B Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

18. Yhdistynyt kuningaskunta pani arvonlisäverodirektiivin ja sitä edeltäneen säädöksen täytäntöön vuoden 1994 arvonlisäverolailla (Value Added Tax Act 1994, jäljempänä VATA).

III Pääasia

19. Zipvit Ltd (jäljempänä valittaja) harjoittaa vitamiinien ja kivennäisaineiden postimyyntiä. Royal Mail tarjosi 1.1.2006 ja 31.3.2010 välisenä aikana valittajalle useita postipalveluja, jotka perustuivat erikseen neuvoteltuihin sopimuksiin.

20. Royal Mail on julkinen postilaitos Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ”julkisen postilaitoksen palvelujen suoritukset ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta henkilökuljetus- ja televiestintäpalveluja”. Pannessaan tämän säännöksen täytäntöön lainsäätäjät ja veroviranomaiset tulkitivat sen koskevan kaikkia Royal Mailin suorittamia postipalveluja. Kansalliseen täytäntöönpanolainsäädäntöön VATA:an sisältyi vastaava säännös (liitteessä 9 olevan 3 ryhmän 1 kohta), ja veroviranomainen julkaisi vastaavat ohjeet.

21. Sopimuksessa, jonka mukaan Royal Mail tarjosi palveluja, määrättiin, että mitkään postimaksut, jotka valittajan oli maksettava, eivät sisältäneet arvonlisäveroa, että valittajan ”on maksettava postittamisesta ja muista maksuista maksettavaksi tuleva arvonlisävero asianmukaisen perusteen mukaisesti” ja että ”arvonlisävero on laskettava ja maksettava [palvelujen kauppahinnasta]”. Sikäli kuin palvelujen suorituksista oli maksettava arvonlisäveroa, kokonaishinta, joka valittajan oli maksettava suorituksista sopimuksen perusteella, koostui kauppahinnasta ja arvonlisäveroa koskevasta osatekijästä.

22. Kansallisen lainsäädännön ja ohjeiden sekä sen yhteisen väärinkäsityksen vuoksi, jonka mukaan palvelut oli vapautettu arvonlisäverosta, Royal Mailin valittajalle palveluista laatimiin laskuihin oli merkitty ”E” eli vapautettu verosta (”Exempt”), niistä ei käynyt ilmi maksettavan arvonlisäveron määrää, ja valittajalta laskutettiin ainoastaan palvelujen kauppahinta. Valittaja maksoi Royal Mailille asianmukaisesti laskuihin merkityt määrät. Sen ajanjakson aikana, jona palvelut suoritettiin, valittaja ei vaatinut niihin liittyvää vähennysoikeutta.

23. Koska palvelut oli Royal Mailin käsityksen mukaan vapautettu verosta ja se ei ollut merkinnyt laskuihinsa arvonlisäveroa, Her Majesty’s Revenue and Customs Commissionersille (Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomainen, jäljempänä HMRC) ei ilmoitettu eikä maksettu suoritettujen palvelujen arvonlisäveroa. HMRC teki saman virheen tai myötävaikutti osapuolten tekemään virheeseen antaessaan vero-ohjeen, joka sisälsi vastaavan kuvauksen oikeudellisesta tilanteesta. Sen vuoksi se ei vaatinut Royal Mailia maksamaan arvonlisäveroa.

24. Tätä menettelytapaa noudatettiin usean vuoden ajan siihen saakka, kunnes yhteisöjen tuomioistuin päätti 23.4.2009 antamassaan tuomiossa TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), että postipalvelujen vapauttamista sovelletaan ainoastaan julkisen postilaitoksen tässä ominaisuudessaan suorittamiin palveluihin eikä palveluihin, joiden ehdoista on neuvoteltu erikseen.

25. Tämän unionin tuomioistuimen arvonlisäverodirektiivistä esittämän tulkinnan perusteella käsiteltävässä asiassa kyseessä olevista palveluista olisi tosiseikkojen tapahtuma-aikaan pitänyt kantaa arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan. Royal Mailin olisi pitänyt laskuttaa valittajalta palvelujen suorituksesta kokonaishinta, joka vastaa kauppahintaa ja tuolloin voimassa olleen verokannan mukaista arvonlisäveroa, ja ilmoittaa ja maksaa tämä arvonlisävero HMRC:lle.

26. Edellä mainitussa asiassa TNT Post UK annetun tuomion nojalla valittaja vaatii nyt palvelujen suorittamiseen liittyvää vähennysoikeutta. Vaatimukset laskettiin sen perusteella, että palvelujen suorituksista tosiasiallisesti maksetut hinnat sisälsivät arvonlisäveron. Valittajan merkityksellisten palvelujen ostoihin sisältyvänä verona vaatima määrä on 415 746 Englannin puntaa (GBP) (joka on suunnilleen 480 000 euroa) korkoineen. Nyt käsiteltävä asia on pilottitapaus Royal Mailin tarjoamista palveluista, joita on myös virheellisesti pidetty verosta vapautettuina. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan HMRC:ltä vaadittujen saatavien kokonaisarvo on 500 miljoonan ja 1 miljardin GBP:n välillä (noin 575 miljoonaa–1,15 miljardia euroa).

27. HMRC hylkäsi valittajan vaatimukset. Se perusteli tätä sillä, että valittajalla oli ollut sopimuksen perusteella velvollisuus maksaa arvonlisäveroa palvelujen kauppahinnasta, mutta siltä ei ollut laskutettu arvonlisäveroa asiaa koskevissa laskuissa eikä se ollut maksanut kyseistä arvonlisäveroa.

28. Tällä välin HMRC teki Royal Mailia koskevia selvityksiä määrittääkseen täsmällisesti, mihin sen palveluihin tuomio TNT Post UK vaikutti. Heinäkuussa 2010 vanhentumisajoista vuonna 1980 annetun lain (Limitation Act 1980) 5 §:n mukainen kuuden vuoden vanhentumisaika, jonka kuluessa Royal Mail voi esittää sopimusvaateen vaatiakseen sen kauppahinnan loppuosaa, joka sille oli maksettava palvelujen suorituksista (toisin sanoen summaa, joka vastaa tällaisista suorituksista maksettavan arvonlisäveron määrää, joka on laskettu palvelujen kauppahinnan perusteella), ei ollut vielä päättynyt. Vaateiden esittäminen kaikille sellaisille Royal Mailin asiakkaille, joihin tuomio TNT Post UK vaikuttaa – valittaja mukaan luettuna –, olisi kuitenkin ollut kallista ja hallinnollisesti työlästä Royal Mailille, eikä sillä ollut taloudellista intressiä tehdä näin, joten se ei esittänyt tällaisia vaateita.

29. Tuolloin myöskään VATA:n 73 §:n 6 momentissa ja 77 §:n 1 momentissa säädetyt verotusta koskevat vanhentumisajat eivät olleet vielä päättäneet. HMRC päätti kuitenkin olla määräämättä veroa, koska palvelut oli sovellettavan kansallisen oikeuden mukaan vapautettu verosta ja Royal Mail ei ollut tosiasiallisesti saanut valittajalta arvonlisäveroa palvelujen suorituksesta. Lisäksi HMRC katsoi, että se oli synnyttänyt Royal Mailille perustellun luottamuksen, johon tämä voisi vedota, siihen, ettei Royal Mailin tarvinnut periä arvonlisäveroa palveluista, joten Royal Maililla olisi hyvä peruste puolustautua, jos HMRC tekisi sitä koskevia verotuspäätöksiä arvonlisäveron tilittämiseksi palveluista.

30. Valittaja valitti HMRC:n oikaisuvaatimuksesta tekemästä päätöksestä First-tier Tribunaliin (Tax Chamber) (alioikeuden verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta). Tähän ajankohtaan mennessä vanhentumisaika, jonka kuluessa Royal Mail voi esittää sopimusvaateen valittajalle

palvelujen suorituksista maksettavan kokonaishinnan loppuosan maksamiseksi, oli päättynyt useimpien tehtyjen suoritusten osalta. Useimmissa, ellei kaikissa, tapauksissa HMRC:n käytettävissä oleva aika Royal Mailia koskevien verotuspäätösten tekemiseksi oli myös päättynyt.

31. First-tier Tribunal hylkäsi valituksen. Se katsoi, ettei HMRC:llä ollut täytäntöönpanokelpoista verosaatavaa Royal Maililta. Royal Mail ei ole laatinut yhtään laskua, jossa olisi mainittu maksettava arvonlisävero. Lisäksi HMRC ei ole määrännyt Royal Mailille maksettavaksi arvonlisäveroa. Näin ollen Royal Mailin suorittamista palveluista ei ole olemassa arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettua ”maksettavaa tai maksettua” arvonlisäveroa.

32. Koska valittajalla ei myöskään ole pätevää arvonlisäverolaskua, johon liittyy suoritetuista palveluista ilmoitettu arvonlisävero, sillä ei ole vähennysoikeutta. Palvelujen suorituksista maksetun kuvitteellisen arvonlisäveron palauttaminen olisi valittajalle perusteeton etu. Tämä merkitsisi taloudellisesta näkökulmasta tarkasteltuna sitä, että valittaja olisi hankkinut palvelut huomattavasti niiden todellista markkina-arvoa alhaisemmalla hinnalla. Valittaja valitti tästä päätöksestä. Upper Tribunal (Tax Chamber) (ylioikeuden verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) hylkäsi valituksen.

33. Myös valittajan Court of Appealiin (ylioikeus, Yhdistynyt kuningaskunta) tekemä valitus hylättiin. Tutkittuaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä Court of Appeal katsoi, että ehdoton edellytys sille, että palvelujen suorituksiin liittyvä arvonlisävero voidaan vähentää, on se, että valittaja voi esittää arvonlisäverolaskuja, joissa ilmoitetaan arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 9 ja 10 alakohdan mukaisesti, että suoritetuista palveluista on kannettu arvonlisävero. Court of Appeal katsoi, että laskun osalta oikeudellinen tilanne on selvä eikä edellytä tulkintaa (acte clair). Valittaja teki sen jälkeen valittanut ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

34. Valitusta käsittelevä Supreme Court of the United Kingdom esitti unionin tuomioistuimelle 1.4.2020 tekemällään päätöksellä seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos i) veroviranomainen, suorittaja ja elinkeinonharjoittaja, joka on verovelvollinen, tulkitsevat virheellisesti unionin arvonlisäverolainsäädäntöä ja pitävät suoritusta, josta kannetaan arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan, arvonlisäverosta vapautettuna, ii) suorittajan ja elinkeinonharjoittajan välisessä sopimuksessa määrättiin, että suorituksen hinta ei sisältänyt arvonlisäveroa ja että jos arvonlisäveroa on maksettava, elinkeinonharjoittaja vastaa siihen liittyvistä kustannuksista, iii) suorittaja ei koskaan vaatinut eikä voi enää vaatia lisäksi maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa elinkeinonharjoittajalta ja jos iv) veroviranomainen ei voi tai ei voi enää (vanhentumisen seurauksena) vaatia suorittajalta arvonlisäveroa, joka olisi pitänyt maksaa, onko [arvonlisäverodirektiivillä] sellainen vaikutus, että tosiasiallisesti maksettu hinta koostuu sekä veloittavasta nettomäärästä että siihen lisättävästä arvonlisäverosta, jolloin elinkeinonharjoittaja voi vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla arvonlisäverona, joka on tosiasiallisesti ”maksettu” kyseisestä suorituksesta?

- 2) Toissijaisesti: voiko elinkeinonharjoittaja tässä tilanteessa vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla arvonlisäverona, joka oli ”maksettava” kyseisestä suorituksesta?
- 3) Jos veroviranomainen, suorittaja ja elinkeinonharjoittaja, joka on verovelvollinen, tulkitsevat virheellisesti unionin arvonlisäverolainsäädäntöä ja pitävät suoritusta, josta kannetaan arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan, arvonlisäverosta vapautettuna, sillä seurauksella, että elinkeinonharjoittaja ei voi esittää sille tehdystä suorituksesta veroviranomaiselle arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 9 ja 10 alakohdan mukaista arvonlisäverolaskua, onko elinkeinonharjoittajalla oikeus vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla?
- 4) Vastattaessa kysymyksiin 1–3:
- a) onko asian kannalta merkitystä sen tutkimisella, olisiko suorittajalla kansalliseen tai unionin oikeuteen perustuva mahdollisuus puolustautua joko luottamuksensuojan perusteella tai muutoin sitä vastaan, että veroviranomainen tekee päätöksen, jossa suorittajaa vaaditaan tilittämään arvonlisäveroa edustava määrä suorituksen osalta?
- (b) onko asian kannalta merkitystä sillä, että elinkeinonharjoittaja tiesi samaan aikaan kuin veroviranomainen ja suorittaja, ettei suoritusta ollut tosiasiallisesti vapautettu verosta, tai sillä oli samat mahdollisuudet tietää kuin viimeksi mainituilla ja elinkeinonharjoittaja olisi voinut tarjoutua maksamaan arvonlisäveron, joka suorituksesta oli maksettava (sellaisena kuin se lasketaan suorituksen kauppahinnan perusteella), jotta se voitaisiin tilittää veroviranomaiselle, mutta elinkeinonharjoittaja ei tehnyt näin?”

35. Menettelyssä unionin tuomioistuimessa pääasian valittaja, Yhdistynyt kuningaskunta, Espanjan kuningaskunta, Tšekin tasavalta, Helleenien tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia.

V Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymysten tulkinnasta

36. Nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyynnö koskee ei niin harvinaista tapausta, jossa vasta verotuomioistuinten tai – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tiettyihin liiketoimiin (tässä tapauksessa tiettyihin postipalveluihin) vuosien aikana sovellettu verokohtelu on ollut virheellinen. Nyt käsiteltävässä asiassa Yhdistyneessä kuningaskunnassa on tulkittu verovapautussäännöksen soveltamisalaa laajemmin kuin unionin oikeudessa unionin tuomioistuimen tulkinnan mukaan sallitaan.

37. Vaikka tämä (uusi) oikeuskäytäntö johtaa valtion suuremman verosaatavan syntymiseen, veroviranomainen pyrkii objektiiviseen oikeudelliseen tilanteeseen vedoten yleensä määrittämään suorittavan yrityksen vastaavan arvonlisäveron jälkikäteen myös menneisyydessä jo toteutetuista liiketoimista. Tämä herättää jo kysymyksen siitä, voidaanko välillisen kulutusveron, jonka maksajana oleva yritys toimii ainoastaan verojen kerääjänä valtion lukuun,⁶

⁶ Ks. tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta) ja tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta).

yhteydessä todella vaatia yritystä ennakoimaan tämä oikeuskäytäntö. Erityisesti on otettava huomioon se, ettei valtion lukuun toimivalla verojen kerääjällä tarvitse olla parempaa tietoa vero-oikeudesta kuin valtiolla, joten se voi myös luottaa vastaaviin hallinnollisiin säännöksiin. Erityisen hankalaa on se, että veroviranomainen – kuten tässä – teki saman virheen kuin verovelvollinen (tässä Royal Mail) ja että kansallinen lainsäätäjänkin näyttää pitäneen suoritusta verosta vapautettuna.

38. Esitetyt kysymykset koskevat kuitenkin mitalin toista puolta eli suorituksen saajan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä. Jos saatuja suorituksia on pidettävä verosta vapautettuina, se ei saa tehdä vähennystä. Jos oikeuskäytännön perusteella kuitenkin ilmenee, että liiketoimi oli tosiasiallisesti (objektiivisesti tarkasteltuna) verollinen, vähennys voitaisiin lähtökohtaisesti hyväksyä.

39. Verokantaa koskevan virheen yhteydessä suorittava yritys korottaisi tavallisesti hintaa – jos se on siviilioikeudellisesti mahdollista – kyseisen arvonlisäveron verran ja laatisi suorituksen vastaanottajalle vastaavan (suuremman) laskun. Vastaanottaja maksaisi laskun ja voisi myöhemmin sen avulla neutralisoida ylimääräisen arvonlisäveron verovähennyksen yhteydessä.

40. Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin valittu toinen keino, jonka vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt ennakkoratkaisukysymykset. Palvelun vastaanottajan ei nimittäin tarvinnut maksaa ylimääräistä arvonlisäveroa, koska palvelun suorittaja ei ole korottanut hintaa arvonlisäveron verran. Palvelujen suorittaja saattoi luopua siitä, koska veroviranomainen oli itse luopunut jälkikäteisestä veron määräämisestä edellä mainituista syistä eli siksi, että palvelu oli kansallisen oikeuden nojalla vapautettu verosta.

41. Koska kuitenkin palvelujen suoritus oli unionin oikeuden kannalta objektiivisesti katsoen verollinen ja koska valittaja on maksanut tietyn hinnan, valittaja katsoo, että kyseinen hinta sisälsi objektiivisesti unionin oikeuden nojalla maksettavan arvonlisäveron. Tämä ”maksettava arvonlisävero” voidaan myös neutralisoida arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla, vaikka Royal Mail ei ole koskaan maksanut tätä ”maksettavaa veroa” veronsaajalle, koska sitä ei ole määrätty maksettavaksi. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa tosiasiallisesti edellytetty lasku, jossa mainitaan Royal Mailin maksettavaksi tuleva arvonlisävero, on sen sijaan tarpeeton, koska unionin tuomioistuin on itse pitänyt laskua muodollisena kriteerinä.

42. Jos näin olisi, kaikille Royal Mailin palvelun vastaanottajille, joilla on vähennysoikeus, annettaisiin satunnainen voitto (windfall profit). Viimeksi mainitut eivät nimittäin ole ennen unionin tuomioistuimen verovapautussäännöksen soveltamisalaa koskevaa ratkaisua olettaneet voivansa vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Tämä odottamaton vähennys alentaisi kuitenkin hankittujen palvelujen hintaa arvonlisäverotulojen kustannuksella eli kasvattaisi edunsaajien (myös valittajan) voittomarginaalia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyse on summasta, joka on yhteensä noin 575 miljoonan euron ja noin 1,15 miljardin euron välillä (käsiteltävässä tapauksessa 480 000 euroa).

43. Tästä syystä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, jotka voidaan käsitellä yhdessä, voidaanko tällaisen yhteisen virheen johdosta ja sen vuoksi, ettei tosiasiallisesti maksettavaa arvonlisäveroa ole laskettu uudelleen, ylipäänsä katsoa, että kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettu ”maksettava ja maksettu” arvonlisävero, jonka suorituksen vastaanottaja voi neutralisoida käyttämällä vähennysoikeutta. Tämä koskee vähennyksen perustetta (ks. jäljempänä C jakso).

44. Kolmas kysymys koskee vähennyksen tekemistä ja vähennysoikeuden suuruutta, kun suorituksen vastaanottajalla ei edellä mainitun yhteisen virheen vuoksi ole hallussaan laskua, jossa olisi eritelty tosiasiallisesti maksettava arvonnisävero (ks. jäljempänä B jakso). Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen neljäs kysymys koskee tiettyjä yhteisen virheen yksityiskohtia ja muita vaihtoehtoja, joista ei olisi aiheutunut satunnaista voittoa. Ne tutkitaan muiden kysymysten yhteydessä.

45. Koska vastaus ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on todellisuudessa tarpeen vain, jos kolmanteen kysymykseen annettavasta vastauksesta ilmenee, että vähennys on mahdollista myös ilman laskua, jossa arvonnisävero on eritelty, vastaan ensiksi kolmanteen kysymykseen. Tämä kysymys koskee vähennysoikeuden käyttämistä ja sitä, onko arvonnisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa edellytettävä *laskun hallussapito* edellytys vähennysoikeudelle – kuten unionin tuomioistuin on todennut tuomioissa Volkswagen⁷ ja Biosafe⁸ (ks. jäljempänä B 2) – vai onko tästä edellytyksestä tullut merkityksetön unionin tuomioistuimen tuomiossa Vădan⁹ tekemän ratkaisun seurauksena (ks. jäljempänä B 3).

B Laskun merkitys vähennysoikeuden kannalta (kolmas ennakkoratkaisukysymys)

1. Alustavat huomautukset

46. Arvioitaessa sitä, onko lasku, jossa on eritelty arvonnisävero, välttämätön vähennysoikeuden kannalta, lähtökohtana on arvonnisäverodirektiivin 167 artikla. Siinä säädetään, että (hankkijan) vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava (siis suorittajan veronmaksuvelvollisuus – arvonnisäverodirektiivin 63 artikla) syntyy. Tämä ei edellytä laskua.

47. Arvonnisäverodirektiivin 167 artiklalla pyritään lähtökohtaisesti suorittajan veronmaksuvelvollisuuden ja hankkijan vähennysoikeuden samanaikaisuuteen, kun taas saman direktiivin 178 artiklassa mukautetaan tätä periaatetta. Edellytyksenä vähennysoikeuden käyttämiselle on nimittäin paitsi suorittajan veronmaksuvelvollisuuden syntyminen myös se, että hankkijalla on *hallussaan lasku*. Tämän laskun on vielä sisällettävä tiettyjä tietoja (ks. arvonnisäverodirektiivin 226 artikla).

48. Vähennysoikeutta on voitu käyttää arvonnisäverodirektiivin 167 ja 63 artiklan mukaisesti jo suoritusajankohtana. Tällöin ainoa merkityksellinen kysymys on se, sisältyikö maksettua hintaan yhteisestä virheestä huolimatta arvonnisävero (ks. jäljempänä C 3), tai olennaista on arvonnisäverodirektiivin 178 artiklan mukaisesti myös se, onko suorituksen saajalla vastaava lasku, jossa mainitaan vyörytetyn arvonnisäveron määrä.

49. Pidän oikeana jälkimmäistä lähestymistapaa. Lähemmin tarkasteltuna ainoastaan tämä näkemys vastaa unionin tuomioistuimen aikaisempaa oikeuskäytäntöä. Tässä yhteydessä on aluksi erotettava toisistaan vähennysoikeuden *perusteen* syntyminen ja vähennysoikeuden syntyminen *tietyn määräisenä*.

⁷ Tuomio 21.3.2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

⁸ Tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

⁹ Tuomio 21.11.2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

50. Jos tarkastellaan lähemmin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, siinä on otettu toistaiseksi kantaa enimmäkseen vähennysoikeuden *perusteen* syntymiseen. Sen mukaan vähennysoikeus ja näin ollen oikeus veron palautukseen kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä oikeutta lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa tehtyjen liiketoimien yhteydessä.¹⁰ Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset.¹¹ Tilanne voi kuitenkin olla toisin, jos tällaisten muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu.¹²

51. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohta – joka koskee suorituksen vastaanottajan vähennystä ”arvonlisäverosta, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu – palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa” – selventää vähennysoikeuden tarkoitusta. Arvonlisäveron kulutusveron luonteen¹³ ja välillisen verotustekniikan vuoksi vähentämiseen oikeutettu hankkija on vapautettava tavaran tai palvelun hinnassa sille vyörytetystä arvonlisäverosta, jonka toinen (suorittaja – tässä Royal Mail) on velvollinen maksamaan, vähennysoikeuden avulla.

52. Jos tämä ajatus otetaan vakavasti, lähtökohdaksi olisi oikeastaan otettava se, onko valittaja tosiasiallisesti maksanut hinnan. Vasta tässä tilanteessa arvonlisäverorasite on nimittäin myös tosiasiallisesti kohdistunut siihen (välillisesti). Arvonlisäverodirektiivin 167 a artiklan sääntely kuitenkin osoittaa, että direktiivin antaja myöntää vähennysoikeuden myös jo ennen maksamista. Kyseinen säännös mahdollistaa vähennysoikeuden rajaamisen maksamisajankohtaan, joskin veronmaksuvelvollisuus syntyy vasta hinnan saamisen myötä. Tämä on mielekästä vain, jos muissa tapauksissa vähennysoikeus on mahdollinen jo ennen hinnan maksamista.

53. Siten on selvää, että direktiivin antaja lähtee yleensä siitä, että hankkijan arvonlisäverorasite syntyy jo ennen hinnan maksamista mutta vasta suorituksen jälkeen. Tänä ajankohtana vähennysoikeuden *peruste* on jo syntynyt.

2. Vähennysoikeuden syntyminen määrän osalta

54. Tämä päätelmä ei kuitenkaan sisällä mainintaa vähennysoikeudesta sen *määrän* osalta. Sen kannalta ratkaiseva merkitys on arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdalla.

¹⁰ Tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, 46 kohta); tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (arvonlisäveron palautus – laskut) (C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 79 kohta); tuomio 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, 36 kohta) ja tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 39 kohta).

¹¹ Tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47 kohta); tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (arvonlisäveron palautus – laskut) (C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 80 kohta); tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 41 kohta); tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 45 kohta); tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 kohta); tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 kohta); tuomio 30.9.2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, 39 kohta); tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta); tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 63 kohta).

¹² Tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, 48 kohta); tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (arvonlisäveron palautus – laskut) (C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 81 kohta) ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹³ Ks. tuomio 10.4.2019, PSM ”K” (C-214/18, EU:C:2019:301, 40 kohta); tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 kohta); tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta) ja tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta).

55. Tavarain luovuttaminen tai palvelun suorittaminen ei nimittäin kerro vielä mitään siitä, miten suuri hankkijalle hintaan sisällytetystä arvonlisäverosta aiheutuva rasite on. Tämä on kuitenkin tarpeen arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiseksi. Tämä ilmenee hyvin selvästi nyt esillä olevan kaltaisissa tapauksissa, joissa osapuolet erehtyivät yhdessä liiketoimen verovapaudesta. Sopimusmääräysten mukaan Royal Mail ja valittaja katsoivat, että sovittuun hintaan ei sisällynyt arvonlisäveroa. Jos sellainen olisi maksettava, valittajan olisi sopimusmääräysten mukaan vastattava myös siitä. Näin ei ole koskaan tapahtunut, vaikka palvelu on kiistatta suoritettu. Pelkästään palvelusuorituksen suorittamisen perusteella ei siis voida määrittää, onko arvonlisäverorasite kohdistunut valittajaan.

56. On siis johdonmukaista, että lainsäätäjä ei sido arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämistä pelkkään palvelun suorittamiseen vaan edellyttää lisäksi arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa, että suorituksen vastaanottajalla on oltava hallussaan lasku.¹⁴

57. Laskun hallussapitoa koskeva edellytys palvelee myös arvonlisäverolainsäädännössä vahvistetun neutraalisuusperiaatteen toteutumista. Neutraalisuusperiaate on arvonlisäveron kulutusveron luonteesta seuraava peruseriaate.¹⁵ Se tarkoittaa muun muassa sitä, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on lähtökohtaisesti vapautettava lopullisesta arvonlisäverorasitteesta,¹⁶ sikäli kuin yritystoiminta itsessään palvelee (lähtökohtaisesti) veronalaisten liiketoimien toteuttamista.¹⁷

58. Verorasitteesta vapauttamista koskevasta ajatuksesta¹⁸ seuraa, että vähennysoikeus tulee kyseeseen vain, jos hankkijaan myös kohdistuu arvonlisäverorasite.¹⁹ Hankkijaan ei kuitenkaan kohdistu arvonlisäverorasitetta jo luovutuksen tai suorituksen yhteydessä vaan oikeastaan vasta vastikkeen maksamisen yhteydessä (ks. tästä edellä 52 ja 55 kohta). Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan sääntelyn taustalla on selvästikin ajatus siitä, että vastike maksetaan yleensä pian luovutuksen tai suorituksen jälkeen, kun vastaava lasku on laadittu. Tällöin jo tänä ajankohtana arvonlisäverorasitteen voidaan olettaa kohdistuvan hankkijaan ajallisesti piakkoin.

59. Tämä ilmenee erittäin selvästi unionin tuomioistuimen aiemmasta oikeuskäytännöstä,²⁰ jossa se vielä totesi, että välittömästi sovellettavan vähennysoikeuden osalta olettamana on se, että verovelvolliset eivät lähtökohtaisesti suorita maksua eivätkä siis maksa ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ennen kuin ovat saaneet laskun tai sellaisen muun asiakirjan, jota voidaan pitää laskuna, ja että arvonlisäveron ei voida katsoa tätä ennen sisältyvän johonkin liiketoimeen.

60. Kuten myös Espanjan kuningaskunta, Tšekin tasavalta ja Yhdistynyt kuningaskunta ovat perustellusti todenneet, se, missä määrin arvonlisäverorasite kohdistuu hankkijaan (nyt tai tulevaisuudessa), selviää nimittäin vasta, kun vastaava arvonlisävero lasketaan mukaan vastikkeeseen, joka hankkijan on maksettava. Missä määrin arvonlisävero laskettiin mukaan

¹⁴ Näin myös julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotuksessa Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, 60 kohta).

¹⁵ Tuomiossa 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 43 kohta) unionin tuomioistuin viittaa siihen tulkintaperiaatteena.

¹⁶ Tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta) ja tuomio 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 kohta).

¹⁷ Tuomio 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta); tuomio 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 kohta); tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, 25 kohta).

¹⁸ Näin jo ratkaisuehdotuksessani Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, 59 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja ratkaisuehdotuksessani Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

¹⁹ Näin myös julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotuksessa Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, 64 kohta).

²⁰ Tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 35 kohta).

vastikkeeseen, selviää kuitenkin ainoastaan liiketoimen perustana olevasta oikeussuhteesta ja *sen suorittamista koskevasta selvityksestä*. Liiketoimen suorittamista koskeva selvitys tehdään toimittamalla vastaava lasku, jossa suorittaja ilmoittaa laskelmansa.

61. Arvonlisäveron kaltaisessa joukkomenettelyssä vasta ilmaisemalla, miten maksettava arvonlisävero vyörytetään hankkijalle suorituksen hinnassa, varmistetaan, että hankkija tietää – ja veroviranomainen voi valvoa –, missä määrin suorittaja pitää häntä velvollisena maksamaan veron. Samanaikaisesti hankkija tietää myös, mistä alkaen ja missä määrin hän voi neutralisoida tämän arvonlisäveron vähennysoikeuden avulla.

62. Jos molemmat osapuolet ja veroviranomaiset ovat, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, virheellisesti olettaneet, että liiketoimi on vapautettu verosta, sovitulla vastikkeella ei *vyörytetä* arvonlisäveroa suorittajalta vastaanottajalle, kuten kaikki asianosaiset, valittajaa lukuun ottamatta, perustellusti korostavat. Tästä syystä palvelujen suorittaja ei myöskään maininnut niitä laskussa. Jos molemmat osapuolet päättäisivät virheen havaitsemisen jälkeen oikaista sopimusta ja sisällyttää hintaan arvonlisäveron, tämä ilmenisi myös vastaavasta laskusta, jonka avulla suorituksen vastaanottaja voisi myös vaatia vähennysoikeutta. Vastaavasti Royal Mailin velvollisuus maksaa jälkikäteen ilmoitettu arvonlisävero syntyisi arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisesti viimeistään laskun laatimishetkellä.²¹ Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan tavoitteena oleva ostoihin sisältyvän veron ja veronmaksuvelvollisuuden samanaikaisuus on näin palautettu.

63. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa edellytettävä laskun hallussapito on näin ollen keino siirtää kaikkien asianomaisten (mukaan lukien veroviranomainen) kannalta ymmärrettävästi arvonlisäverorasite suorittajalta (joka on velvollinen maksamaan veron) hankkijalle (joka kantaa verorasitteen hankinnan hinnassa). Vasta näin hankkijan on mahdollista havaita, missä määrin siihen kohdistuu suorittajan käsityksen mukaan arvonlisäverorasite. Hankkija voi siten laskun – josta rasite käy ilmi – avulla vaatia tästä rasitteesta vapautumista vastaavan määrän osalta.

64. Unionin tuomioistuin on jo selventänyt tuomioissaan Volkswagen²² ja Biosafe²³ riittävällä tavalla tätä laskun hallussapidon merkitystä verorasitteen välttämättömänä siirtokeinona ja edellytyksenä siitä vapautumiselle vähennysoikeutta käyttämällä. Tätä korostavat myös Yhdistynyt kuningaskunta ja Tšekin tasavalta.

65. Tuomio Volkswagen koski tapausta, jossa osapuolet olettivat liiketoimien olevan verottomia. Sen jälkeen, kun virhe havaittiin, laadittiin useita vuosia myöhemmin ensimmäisen kerran laskuja, joissa oli eritelty arvonlisävero, ja tehtiin palautusdirektiivin mukainen palautushakemus. Unionin tuomioistuin katsoi,²⁴ että tässä tilanteessa hankkijan oli objektiivisesti mahdotonta käyttää palautuksensaantioikeuttaan ennen virheen oikaisemista, koska sillä ”ei aikaisemmin ollut laskuja eikä se tiennyt, että arvonlisävero oli suoritettava. Arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavat aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyivät nimittäin vasta virheen oikaisun seurauksena”.

²¹ Toisin kuin valittaja katsoo, arvonlisäverodirektiivin 203 artikla ei ole pelkkä ”petossäännös”, vaan sillä varmistetaan myös laskun *avulla* tehdyn vähennyksen ja laskusta *johtuvan* verovelan samanaikaisuus.

²² Tuomio 21.3.2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

²³ Tuomio 12.4.2018, Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

²⁴ Tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 49 ja 50 kohta).

66. Tuomio Biosafe koski nyt käsiteltävän kaltaista tapausta, jossa vähennysoikeutta vaadittiin tilanteessa, jossa yhteinen virhe koski sovellettavaa verokantaa. Alun perin sovellettu verokanta oli liian alhainen, ja suorittaja oikaisi laskunsa vuosia myöhemmin korottamalla siinä eriteltyä arvonlisäveroa. Myös kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin tuli siihen tulokseen,²⁵ että hankkijan oli objektiivisesti mahdotonta käyttää vähennysoikeuttaan ennen laskuun merkityn arvonlisäveron oikaisua, koska ”sillä ei ollut aiemmin käytettävissään alkuperäisiä laskuja korjaavia asiakirjoja eikä se tiennyt, että arvonlisäveron lisäys oli maksettava. Arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavat aineelliset ja muodolliset edellytykset täytyivät nimittäin vasta virheen oikaisun seurauksena”.

67. Molemmissa unionin tuomioistuimen ratkaisuissa lähdetään aivan oikein siitä, että hankkijan arvonlisäverorasite syntyy vasta ajankohtana, jolloin sillä on hallussaan vastaava lasku, josta ilmenee hankkijaan kohdistuva arvonlisäverorasite. Valittajalla ei kuitenkaan nyt ole tällaista korjattua laskua.

68. Laskun hallussapito mahdollistaa myös sen, että veroviranomaiset voivat ylipäättään valvoa, että maksettava vero maksetaan ja että arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa, kuten unionin tuomioistuin on jo todennut.²⁶ Valvonta on sitä tehokkaampaa, mitä enemmän tietoja tällaiseen laskuun sisältyy, mikä selittää arvonlisäverodirektiivin 226 artiklaan sisältyvän, nykyisin hyvin kattavan luettelon tiedoista, jotka laskussa on oltava. Tämäkin tukee sitä, että laskun, jossa on ilmoitettu arvonlisävero, hallussapito on ratkaisevaa ja muodostaa näin ollen arvonlisäveron vähennyksen aineellisen edellytyksen. Laskun puuttuessa valittaja ei siis voi vähentää arvonlisäveroa.

3. *Vähennys silti mahdollista ilman laskua?*

a) Asiantuntijan esittämää näyttöä vähennysoikeudesta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

69. Unionin tuomioistuimen antama tuomio Vădan²⁷ ei muuta asiaa, kuten olen jo todennut.²⁸ Sen 42 kohdassa unionin tuomioistuin tosin totesi, että laskujen esittämistä koskevan muodollisen edellytyksen tiukka soveltaminen olisi vastoin neutraalisuus- ja suhteellisuusperiaatetta, koska se voisi estää suhteettomalla tavalla verovelvollisen liiketoimiin liittyvän verotuksen neutraalisuuden soveltamisen tämän verovelvollisen hyväksi.

70. Pintapuolisen tarkastelun perusteella voitaisiin katsoa, että tästä syystä vähennysoikeutta on mahdollista käyttää kokonaan ilman laskua ja 178 artiklan sanamuodon vastaisesti. Edellä mainitun tuomion tällainen tulkinta on kuitenkin virheellinen.

71. Yhtäältä unionin tuomioistuimen oli kyseisessä asiassa nimittäin vastattava ”ainoastaan” siihen kysymykseen, voidaanko vähennysoikeutta käyttää sellaisen asiantuntija-arvion perusteella, joka koskee tämänkaltaisissa rakennushankkeissa tavanomaisen vähennysoikeuden suuruutta. Unionin tuomioistuin vastasi tähän kysymykseen perustellusti kieltävästi.

²⁵ Tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 42 ja 43 kohta).

²⁶ Tuomio 15.11.2017, Geissel ja Butin (C-374/16 ja C-375/16, EU:C:2017:867, 41 kohta) ja tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 27 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, 30, 32 ja 46 kohta).

²⁷ Tuomio 21.11.2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

²⁸ Ks. ratkaisuehdotukseni Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, 70 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

Vähennysoikeus perustuu *tosiasialliseen* eikä *tavanomaiseen* arvonlisäverorasitteeseen. Asiantuntija olisi kuitenkin voinut näyttää arvioimalla toteen ainoastaan viimeksi mainitun rasitteen.

72. Toisaalta koko menettelyssä jäi avoimeksi, oliko ylipäätään laadittu laskuja, joissa oli eritelty arvonlisävero. Selvää oli vain, ettei alkuperäisiä laskuja voinut enää lukea ja että verohallinto oli vaatinut laskujen alkuperäiskappaleiden esittämistä. Viimeksi mainittu on kuitenkin ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa. Siinä ei edellytetä, että verovelvollisella on vielä hallussaan lasku ja että se voi esittää sen verotarkastuksen yhteydessä, vaan pelkästään sitä, että verovelvollisella oli lasku hallussaan vähennysoikeutta vaatiessaan. Jos lasku tämän jälkeen katoaa, verovelvollinen voi tietysti kaikin mahdollisin todistein (yleensä jäljennöksen avulla) osoittaa, että sillä oli aiemmin hallussaan lasku, josta ilmeni tietyn suuruinen arvonlisäverorasite.

73. Tästä syystä unionin tuomioistuimen tuomiossa Vădan esittämät toteamukset pätevät perustellusti ainoastaan vähennysoikeuden *toteen näyttämiseen*.²⁹ Vähennysoikeuden aineellisten edellytysten (ts. arvonlisäverodirektiivin 167 ja 178 artiklasta johtuvien) täyttyminen voidaan näyttää toteen kaikin mahdollisin todistein – tähän tarkoitukseen ei kuitenkaan sovellu sellaisenaan asiantuntijan tavanomaisesti maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta esittämä näyttö.³⁰ Tämä lopputulos ilmenee mielestäni myös yksiselitteisesti tuomion Vădan tuomiolauselmasta, kun sitä luetaan ennakkoratkaisukysymysten ja esitettyjen tosiseikkojen yhteydessä.

b) Ajanjaksoa, jona vähennysoikeutta voidaan vaatia, koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

74. Tuomion Vădan³¹ tällainen tulkinta ei ole ristiriidassa sen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, joka koskee sitä konkreettista ajanjaksoa,³² jonka kuluessa arvonlisäveron vähennysoikeuteen on vedottava. Kyseisissä ratkaisuissa unionin tuomioistuin on nimittäin aina ottanut lähtökohdaksi sen, että verovelvollisella hankkijalla on hallussaan lasku.³³

75. Tuomiossa Terra Baubedarf-Handel todettiinkin tästä nimenomaisesti seuraavaa: ”Suhteellisuusperiaatetta puolestaan ei mitenkään loukata sillä, että verovelvollisen on tehtävä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys siltä ilmoituskaudelta, jona laskun tai laskuna pidettävän asiakirjan hallussapitoa ja vähennysoikeuden syntymistä koskevat edellytykset täyttyvät. Tällainen vaatimus vastaa yhtä kuudennen direktiivin tavoitteista eli sitä, että verohallinto voi periä arvonlisäveron ja valvoa sitä [oikeuskäytäntöviittauksia]; toisaalta on huomattava myös, että – – tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta koskeva maksu suoritetaan ja siis ostoihin sisältyvä arvonlisävero maksetaan yleensä vasta laskun saamisen

²⁹ Tuomio 21.11.2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, 44 kohta ”esitettävä objektiivinen näyttö”, 45 kohta ”näyttö”, 47 kohta ”näytöstä” ja 48 kohta ”esittämään näyttöä”).

³⁰ Tältä osin ehdottoman osuvasti tuomio 21.11.2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, 45 kohta – arviointi ei voi korvata tällaista näyttöä).

³¹ Tuomio 21.11.2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

³² Tämä koski esim. tuomiota 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691) ja tuomiota 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

³³ Samoin myös julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, 58 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, 65 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

jälkeen”.³⁴ Tuomiossa *Senatex*³⁵ unionin tuomioistuin katsoi, että arvonlisäveron vähennysoikeutta on lähtökohtaisesti käytettävä siltä kaudelta, jonka aikana vähennysoikeus on syntynyt ja jolloin verovelvollisella ”on hallussaan lasku”.

76. Jos laskun hallussapito on kuitenkin ratkaisevaa sen kannalta, millä ajanjaksolla vähennysoikeutta on vaadittava, laskun hallussapito ei ole myöskään pelkkä muodollinen vaan aineellinen kriteeri. Vähennysoikeus edellyttää siten vastaavan laskun hallussapitoa.

c) Puutteellisen tai virheellisen laskun taannehtivaa oikaisemista koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

77. Tämä seuraa viime kädessä myös laskun taannehtivaa oikaisemista koskevasta unionin tuomioistuimen uudemmasta oikeuskäytännöstä.³⁶ Siinä unionin tuomioistuin erottaa tosin vähennysoikeuden aineelliset ja muodolliset edellytykset. Viimeksi mainituilla säännellään vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia ja valvontaa, arvonlisäverojärjestelmän asianmukaista toimintaa sekä kirjanpitoa, laskutusta ja ilmoituksia koskevia velvollisuuksia.³⁷ Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseräite edellyttää, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset.³⁸ Tämän johdosta on niin, että kun veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, se ei voi asettaa verovelvollisen vähennysoikeudelle sellaisia lisäedellytyksiä, joista voisi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää.³⁹

78. Muodollisia puutteita, jotka eivät ole esteenä vähennysoikeudelle, koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei lähemmässä tarkastelussa kuitenkaan koskaan keskitytä laskun hallussapitoon sinänsä (eli laskun olemassaoloon) vaan aina laskun laatimisen yksityiskohtiin.⁴⁰

79. Kyseisessä oikeuskäytännössä käsitellään siten ainoastaan *tiettyjen* muodollisten edellytysten eikä *kaikkien* muodollisten edellytysten täyttymättä jäämistä. Tästä oikeuskäytännöstä ei siksi voida päätellä, että vähennysoikeus voi syntyä ilman laskun hallussapitoa. Unionin tuomioistuin itse viittaa myös ainoastaan siihen, että ”direktiivin 2006/112 226 artiklassa säädetyt tiedot

³⁴ Tuomio 29.4.2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 37 kohta).

³⁵ Tuomio 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 35 kohta).

³⁶ Näihin kuuluvat esim. tuomio 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691); tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690) ja tuomio 8.5.2013, *Petroma Transports ym.* (C-271/12, EU:C:2013:297).

³⁷ Tuomio 28.7.2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 47 kohta); vastaavasti tuomio 11.12.2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41 ja 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

³⁸ Tuomio 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47 kohta); tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (arvonlisäveron palautus – laskut) (C-371/19, ei julkaistu, EU:C:2020:936, 80 kohta); tuomio 19.10.2017, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 41 kohta); tuomio 28.7.2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45 kohta); tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 kohta); tuomio 9.7.2015, *Salomie ja Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 kohta); tuomio 30.9.2010, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 39 kohta); tuomio 21.10.2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta); tuomio 8.5.2008, *Ecotrade* (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 63 kohta).

³⁹ Tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 kohta); tuomio 9.7.2015, *Salomie ja Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 ja 59 kohta); ks. vastaavasti myös tuomio 1.3.2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, 43 kohta), joskin käännetyn verovelvollisuuden järjestelmästä, ja tuomio 21.10.2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta), myös käännetyn verovelvollisuuden järjestelmän yhteydessä.

⁴⁰ Näin selvennettiin nimenomaisesti tuomiossa 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Myös tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 35 ja 49 kohta), koska hallussapito oli kiistatonta mutta jonka tiedot olivat osittain epätasällisia. Myös tuomiossa 15.7.2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 kohta) mainitaan alkuperäisen laskun hallussapito.

sisältävän laskun hallussapito on arvonlisäveron vähennysoikeuden muodollinen eikä aineellinen edellytys”.⁴¹ Tämä pitää paikkansa. *Kaikkien* arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan luettelossa mainittujen tietojen täytyminen on muodollinen edellytys. Näitä tietoja voidaan – sikäli kuin ne eivät ole olennaisia (ks. tästä lähemmin 81 kohta ja sitä seuraavat kohdat) – täydentää tai muuttaa myös vielä jälkikäteen (esim. arvonlisäverodirektiivin 219 artiklan nojalla). Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan mukainen laskun *hallussapito* itsessään ei tosiseikkana kuitenkaan ole tällainen muodollinen edellytys.⁴²

80. Unionin tuomioistuimen mukaan tästä myös seuraa ”ainoastaan”, että veroviranomaiset eivät saa evätä oikeutta arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että lasku ei täytä arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa vaadittuja edellytyksiä (tarkka kuvaus luovutettujen tavaroiden määrästä ja laadusta tai suoritettujen palveluiden laajuudesta ja laadusta sekä päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu), jos kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät.⁴³ Sama pätee 226 artiklan 3 alakohdassa (arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on luovuttanut tavarat tai suorittanut palvelut)⁴⁴ tai saman artiklan 2 alakohdassa (laskun numero)⁴⁵ mainittuihin tietoihin. Tämän jälkeen unionin tuomioistuin katsoi, että hankkijan hallussa jo olleen (muodollisesti sääntöjenvastaisen) laskun oikaisemisella on taannehtiva vaikutus.⁴⁶

81. Tämä vakuuttaa. Asiakirja, jossa viitataan tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen, on nähdäkseni arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa tarkoitettu lasku nimittäin jo silloin, jos sekä hankkija että verohallinto voivat päätellä siitä, mistä liiketoimesta mikä luovuttaja tai suorittaja on vyöryttänyt arvonlisäveroa millekin hankkijalle ja minkä verran. Tämä edellyttää, että laskussa on tiedot luovuttajasta tai suorittajasta, hankkijasta, luovutuksen tai suorituksen kohteesta, hinnasta ja erittelystä arvonlisäverosta.⁴⁷ Jos laskuun sisältyvät nämä viisi olennaista tietoa – kuten olen jo todennut muualla⁴⁸ – laskun tarkoitus täytyy ja vähennysoikeus on syntynyt lopullisesti.⁴⁹

⁴¹ Tuomio 15.11.2017, Geissel ja Butin (C-374/16 ja C-375/16, EU:C:2017:867, 40 kohta) ja tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 38 kohta ja vastaavasti 29 kohdassa (”mainitun direktiivin 226 artiklan mukaisesti laaditun laskun hallussapito”). Vastaavasti myös tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 42 kohta) ja tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 47 kohta).

⁴² Myös unionin tuomioistuin (tuomio 30.9.2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, 45 kohta) vaikuttaa katsovan näin todetessaan, että lisämuotovaatimusten asettaminen on arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan vastaista. Tällöin arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan itse ei voi olla pelkkä muodollisuus. Myös tuomiossa 12.4.2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 43 kohta) ja tuomiossa 21.3.2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 50 kohta) selvennetään, että arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavat aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyvät vasta, kun hallussa on lasku, josta ilmenee arvonlisäverorasite.

⁴³ Tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 43 kohta).

⁴⁴ Tuomio 15. syyskuuta 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

⁴⁵ Tuomio 15.7.2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 kohta) ja vastaavasti myös tuomio 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53 ja 57 kohta).

⁴⁶ Ks. tuomio 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43 kohta); tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44 kohta) ja tuomio 8.5.2013, *Petroma Transports ym.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 kohta).

⁴⁷ Vastaavasti myös *Bundesfinanzhofin* tuomio 12.3.2020 – V R 48/17, *BStBl. II 2020*, 604, 23 kohta; tuomio 22.1.2020 – XI R 10/17, *BStBl. II 2020*, 601, 17 kohta ja tuomio 20.10.2016 – V R 26/15, *BStBl. 2020*, 593, 19 kohta.

⁴⁸ Ks. ratkaisuehdotukseni *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 93 ja 94 kohta).

⁴⁹ ”Eriteltyä arvonlisäveroa” koskevan kriteerin osalta tämä seuraa jo unionin tuomioistuimen tuomioista *Volkswagen* ja *Biosafe*, joissa kyseessä olleissa laskuissa ei ollut eriteltyä arvonlisäveroa, jotta voitaisiin vaatia vastaavan määrän vähentämistä. Ks. tuomio 12.4.2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 42 ja 43 kohta) ja tuomio 21.3.2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 49 ja 50 kohta).

82. Yksittäisten muiden arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädettyjen tietojen puuttuminen ei sitä vastoin ole esteenä vähennysoikeudelle, jos ne oikaistaan vielä hallinto- tai tuomioistuinmenettelyn aikana. Tämä oikeudellinen seuraus ilmenee viime kädessä laskun taannehtivaa oikaisemista koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.⁵⁰

83. Jos laskuissa ollut puute sitä vastoin – kuten nyt – koskee arvonlisäveron erittelyä, joka on yksi vähennykseen oikeuttavan laskun olennaisista tunnusmerkeistä, vähennysoikeus on suljettu pois jo pelkästään tällä perusteella. Sellaisen laskun nojalla, jossa mainitaan verosta vapautettu suoritus, suorituksen vastaanottaja ei voi vedota arvonlisäverosta vapauttamiseen. Yhdistynyt kuningaskunta puhuu tältä osin perustellusti vähennysoikeuden ennakkosedellytyksestä. Tällaisesta laskusta ei nimittäin aiheudu mitään arvonlisäveroa. Jos tällaista rasiitteen ”siirtämisvälineenä” toimivaa laskua ei ole, arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetty edellytykset eivät täyty.

84. Myös arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a ja f alakohdan vertailu osoittaa selvästi, että direktiivin antaja on asettanut veron välillistä kantamista koskevassa tavanomaisessa tapauksessa (a alakohta) lisäedellytyksen – laskun hallussapidon. Tämä edellytys ei ole tarpeen veron välitöntä kantamista koskevassa erityistapauksessa (f alakohta) (veronmaksuvelvollisuuden siirtyminen hankkijalle),⁵¹ eikä siitä ole näin ollen säädetty. Tätä lainsäätäjän tekemää valintaa kuitenkin kierrettäisiin, jos laskun hallussapitoa pidettäisiin pelkkänä muotoseikkana ja merkityksettömänä.

d) Välipäätelmä

85. Sekä arvonlisäverodirektiivin sanamuodosta että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee siis, että tietyn suuruisen vähennysoikeuden edellytyksenä on myös se, että suorituksen vastaanottajalla on ollut hallussaan lasku, jossa erikseen mainitaan kyseisen suuruinen vyörytetty arvonlisävero. Koska näin ei ole koskaan ollut nyt esillä olevassa asiassa, valittajan vähennysoikeus on jo pelkästään tällä perusteella suljettu pois.

4. Päätelmä

86. Kolmanteen kysymykseen on vastattava, että vähennysoikeus edellyttää liiketoimen suorittamista ja sellaisen laskun hallussapitoa (arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohta), jossa arvonlisäveron vyöryttäminen on dokumentoitu erittelemällä arvonlisävero. Tällaisen laskun puuttuessa valittajalla ei näin ollen ole oikeutta vaatia arvonlisäveron vähentämistä.

⁵⁰ Näihin kuuluvat esim. tuomio 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43 kohta); tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44 kohta) ja tuomio 8.5.2013, *Petroma Transports ym.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 kohta).

⁵¹ Vahvistettu nimenomaisesti tuomiossa 1.4.2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 47 ja 51 kohta). Tässä laskulla ei nimittäin ole arvonlisäverorasitteen siirtämiseen liittyvää tehtävää (tästä seikkaperäisesti edellä 60 kohta ja sitä seuraavat kohdat), koska luovuttaja tai suorittaja ei ole velvollinen maksamaan veroa eikä sen siten myöskään tarvitse vyöryttää sitä.

C Toissijaisesti: Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettu ”maksettava tai maksettu arvonlisävero” (ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys)

87. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on käytännössä tarpeen vastata ainoastaan siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin jättää avoimeksi tai arvioi toisin kysymyksen, joka koskee sellaisen laskun hallussapitoa, jossa on eritelty arvonlisävero.

88. Näillä kahdella kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, muodostuuko tosiasiallisesti maksettu hinta aina veronalaisesta nettomäärästä ja siihen liittyvästä arvonlisäverosta. Tämä koskee veron perustetta koskevien arvonlisäverodirektiivin 73 ja 78 artiklan tulkintaa (2 kohta). Se kysyy lisäksi, voiko palvelun vastaanottaja – kun hintaan sisältyy myös arvonlisäveron osuus – vaatia direktiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla verovähennystä palvelusta tosiasiaassa ”maksettavan tai maksetun” arvonlisäveron perusteella, vaikka molemmat osapuolet ovat olettaneet yhteisen virheen vuoksi, että palvelu on verovapaa. Viimeksi mainittu seikka koskee arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan tulkintaa. Tässä yhteydessä on määritettävä, kenen ”maksettavaa tai maksettua” arvonlisäveroa tarkoitetaan (1 kohta) ja tarkoitetaanko konkreettisesti maksettavaa arvonlisäveroa vai lain asianmukaisen soveltamisen perusteella tosiasiallisesti (abstraktisti) maksettavaa arvonlisäveroa (3 kohta).

1. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan ”maksettavan tai maksetun arvonlisäveron” käsite

89. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohta on ratkaiseva valittajan (palvelun vastaanottajana) ja veroviranomaisen välisen suhteen kannalta. Mainituksessa säännöksessä puhutaan ”maksettavan tai maksetun arvonlisäveron” vähentämisestä. On määritettävä, mitä arvonlisäveroa tarkoitetaan. Mahdollisia ovat Royal Mailin (eli palvelujen suorittajan) tai valittajan (eli palvelun vastaanottajan) ”maksettava tai maksama arvonlisävero”.

90. Koska arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohta koskee aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen palvelujen perusteella maksetun arvonlisäveron vähentämistä, vastaus on yksiselitteinen. Tässä vaiheessa – eli silloin, kun palvelujen vastaanottaja saa suorituksen – vain yksi henkilö on velvollinen maksamaan arvonlisäveron tai voi maksaa arvonlisäveron. Tämä henkilö on suorittaja eli tässä tapauksessa Royal Mail.

91. Se, onko palvelun vastaanottajan maksettava tai maksaako se arvonlisäveron, riippuu yksinomaan tämän myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetuista liiketoimista – arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa mainitaan ”verolliset liiketoimet”. Viimeksi mainitun vahvistaa vastakohtaispäätelmänä arvonlisäverodirektiivin 169 artikla, jossa sallitaan lisäksi tiettyihin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin vapautettuihin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron vähennys. Tästä syystä tässä vaiheessa ei ole mitenkään selvää, onko suorituksen vastaanottaja koskaan velvollinen maksamaan valtiolle arvonlisäveroa. Unionin tuomioistuin on myös jo useaan otteeseen todennut,⁵² että myös epäonnistuneella elinkeinonharjoittajalla, jolla ei ole myyntiliiketoimintaa (joka ei ole siis koskaan ollut velvollinen maksamaan tai maksanut arvonlisäveroa), on oikeus vähentää arvonlisävero. Jo tästäkään syystä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan sanamuoto ei voi koskea sitä.

⁵² Tuomio 17.10.2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, 18 kohta); tuomio 29.2.1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, 17 kohta) ja tuomio 14.2.1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, 23 ja 24 kohta) sekä ratkaisuehdotukseni Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, 16 ja 26 kohta).

92. Suoritteen vastaanottaja ei nimittäin ole hankinnoistaan velvollinen maksamaan arvonlisäveroa eikä voi myöskään maksaa sitä arvonlisäverodirektiivin 194 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädettyjä käännetyn veronmaksuvelvollisuuden tapauksia lukuun ottamatta. Suorituksen vastaanottaja on – siviilioikeudellisesti – velvollinen maksamaan ainoastaan tavarain tai palvelun hinnan. Vain tämän hinnan hän myös voi maksaakin. Hintaan voi sisältyä osa, joka vastaa laskennallisesti palvelujen suorittajan maksettavaksi kuuluvaa arvonlisäveroa. Tämä ei kuitenkaan muuta sitä, että kun suorituksen vastaanottaja maksaa hinnan, se on velvollinen maksamaan vain hinnan eikä arvonlisäveroa. Arvonlisäveron saaja ei nimittäin ole suorittaja vaan ainoastaan valtio.

93. Tämän vahvistaa arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan sanamuoto. Siinä puhutaan ”arvonlisäverosta, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava”. Hintaa tai siihen sisältyvää laskennallista arvonlisävero-osuutta ei kuitenkaan ole maksettava jossakin jäsenvaltiossa vaan sopimuskumppanille. Sovellettava oikeus tai oikeuspaikka määräytyy tältä osin sopimusehtojen eikä arvonlisävero-oikeudellisten paikkakuntasäännösten mukaan.

94. Toisin kuin komissio väittää, arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettulla ”maksettavalla tai maksetulla” arvonlisäverolla tarkoitetaan näin ollen arvonlisäveroa, joka liiketoimia suorittavan yrityksen on maksettava tai jonka se on maksanut kyseiselle jäsenvaltiolle.

2. Arvonlisäveron osuus oletetusti verosta vapautetun palvelun hinnasta

95. Toinen ja edellisestä erotettava kysymys on, sisältyykö suorittajan maksettavana olevaan (tai maksettuun) hintaan arvonlisäveron osuus, joka suorittajan on maksettava siitä huolimatta, että se on pitänyt yksinään tai yhdessä sopimuskumppaninsa (ja mahdollisesti verohallinnon) kanssa suoritusta verosta vapautettuna. Tähän kysymykseen ei kuitenkaan vastata arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa vaan 73 ja 78 artiklassa 90 artikla huomioon ottaen.

96. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklasta ilmenee, että veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa tavarain luovuttajan tai palvelujen suorittajan kyseisistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen. Direktiivin 78 artiklassa luetellaan tiettyjä veron perusteeseen sisällytettäviä osatekijöitä. Direktiivin 78 artiklan a alakohdan mukaan arvonlisävero ei sisälly veron perusteeseen.

97. Näin ollen on niin, että jos henkilö maksaa verollisesta palvelusta 100, arvonlisävero sisältyy siihen – tältä osin valittajan väitteet ovat perusteltuja. Tämä seuraa arvonlisäverodirektiivin 78 artiklan a alakohdasta. Koska direktiivin 93 ja 96 artiklan mukaan veron perusteeseen sovelletaan voimassa olevaa verokantaa eikä siihen sisälly arvonlisäveroa, saatu hinta on jaettava. Tämän vuoksi 20 prosentin verokannalla saatu 100 jaetaan veron perusteeseen ($100/120$ 100:sta = 83,33) ja tämän vuoksi palvelun suorittajan maksettavaksi kuuluvaan arvonlisäveroon ($20/120$ 100:sta = 16,66). Arvonlisäverodirektiivin 93 ja 96 artiklan nojalla veron perusteeseen 83,33 sovellettu 20 prosentin verokanta johtaa tällöin tarkalleen 16,66:n suuruiseen arvonlisäveroon. Tämä laskentatapa on aina sama ja riippumaton sopimusmääräyksistä tai oikeaa verokantaa koskevasta virheestä.

98. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetyn pääsäännön mukaisesti veron perusteena vastikkeellisessa tavarain luovutuksessa tai palvelujen suorituksessa on nimittäin verovelvollisen tämän johdosta todella saama vastike. Vastike on subjektiivinen, nimittäin

tosiasiallisesti saatu arvo, eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo.⁵³ Tätä sääntöä on sovellettava arvonlisäverodirektiivin perusperiaatteen, jonka mukaan arvonlisäverojärjestelmässä verorasituksen on tarkoitus kohdistua pelkästään lopulliseen kuluttajaan, mukaisesti.⁵⁴

99. Unionin tuomioistuin on näin ollen perustellusti korostanut oikeuskäytännössään, että kun kauppasopimus on tehty ilman viittausta arvonlisäveroon ja kun luovuttaja ei voi kansallisen oikeuden nojalla saada takaisin hankkijalta veroviranomaisten myöhemmin vaatimaa arvonlisäveroa, kokonaishinnan huomioon ottaminen vähentämättä arvonlisäveroa johtaisi siihen, että arvonlisäverorasitus kohdistuisi kyseiseen luovuttajaan. Tämä olisi siis jälleen vastoin periaatetta, jonka mukaan arvonlisävero on kulutusvero, jonka maksaa loppukuluttaja.⁵⁵ Tällainen huomioon ottaminen olisi lisäksi vastoin sääntöä, jonka mukaan veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut.⁵⁶ Tästä seuraa, että (jokaiseen) tosiasiallisesti saatuun vastikkeeseen sisältyy jo unionin oikeudessa säädetty arvonlisävero.

100. Sitä vastoin se, onko asia – kuten unionin tuomioistuin toisinaan⁵⁷ toteaa – toisin vain sillä perusteella, että luovuttajalla on kansallisen oikeuden nojalla mahdollisuus lisätä sovittuun hintaan liiketoimesta kannettavaa veroa vastaava lisämaksu ja vaatia sitä tavarankäyttäjältä, on mielestäni epäselvää. Sekä arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan veron peruste vastikkeelliselle tavarankäytökselle tai palvelujen suoritukselle on viime kädessä verovelvollisen tästä *todella* saama vastike.⁵⁸

101. Jos vastikkeen (eli hinnan) suuruus muuttuu jälkikäteen sopimuksen mukautuksen johdosta, arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa sallitaan mukautus, joka – kuten unionin tuomioistuin on jo todennut – voi johtaa sekä pienempään verovelkaan että takautuvasti suurempaan verovelkaan (mikä seuraa jo arvonlisäverodirektiivin 73 artiklasta).⁵⁹ Pelkkä mahdollisuus vaatia jotakin jälkikäteen ei kuitenkaan merkitse sitä, että suorituksen vastaanottajalla olisi tosiasiallisesti käytettävissään jälkiveron määrä. Tämä voi loppujen lopuksi jäädä avoimeksi nyt esillä olevassa asiassa, koska siviilioikeudellisissa asioissa sovellettavan vanhentumisajan päättymisen vuoksi tällainen jälkivero ei ole enää mahdollinen.

102. On siis selvää, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohta koskee arvonlisäveroa, joka suorittajan on maksettava, ja että arvonlisäverodirektiivin 73, 78 ja 90 artiklasta seuraa, että jokainen tosiasiallisesti saatu määrä sisältää laissa säädetyn arvonlisäveron. Tästä on syytä erottaa edellä (kohdassa B) käsitelty kysymys siitä, onko tämä sisältyvä arvonlisävero vyörytetty myös sopimuskumppanille siten, että tällä on oikeus verovähennykseen.

⁵³ Tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 33 kohta); tuomio 26.4.2012, Balkan and Sea Properties (C-621/12 ja C-129/12, EU:C:2012:248, 43 kohta) ja tuomio 5.2.1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, 13 kohta).

⁵⁴ Tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta) ja tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta).

⁵⁵ Tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 35 kohta).

⁵⁶ Tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 36 kohta) ja tuomio 26.4.2012, Balkan and Sea Properties (C-621/12 ja C-129/12, EU:C:2012:248, 44 kohta); tuomio 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 kohta) ja tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 24 kohta).

⁵⁷ Tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 37 kohta).

⁵⁸ Näin nimenomaisesti tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 33 kohta); tuomio 26.4.2012, Balkan and Sea Properties (C-621/12 ja C-129/12, EU:C:2012:248, 43 kohta) ja tuomio 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 kohta).

⁵⁹ Ks. tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 27 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, 63 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

3. *Palvelun suorittajan abstraktisti tai konkreettisesti maksettava arvonlisävero?*

103. Tältä osin on vielä selvitettävä ”vain”, tarkoitetaanko vähennysoikeuden yhteydessä – laskun tarpeellisuuden lisäksi – suorittajan maksettavana olevan arvonlisäveron käsitteellä konkreettisesti maksettavaa arvonlisäveroa. Sitä ei nyt käsiteltävässä asiassa ole olemassa, koska tällä välin tapahtuneen verolainsäädännöllisen vanhentumisen vuoksi on selvää, ettei tosiasiallista (ainakaan unionin oikeuden mukaista) maksettavaa arvonlisäveroa voida enää periä.

104. Muussa tapauksessa maksettavan arvonlisäveron käsite voisi tarkoittaa myös abstraktisti unionin oikeuden nojalla maksettavaa arvonlisäveroa. Se olisi Yhdistyneessä kuningaskunnassa 20 prosentin verokannalla laskettava saadusta hinnasta 20/120 suuruinen.

105. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin selvästi, että hankkijan arvonlisäveron vähennys on riippumaton suorittajan verosaatavan syntymisestä konkreettisesta käsittelystä ja toteutumisesta. Unionin tuomioistuin on tältä osin todennut vakiintuneessa oikeuskäytännössään, että sillä, onko kyseisten tavaroiden aikaisemmasta tai myöhemmästä myynnistä maksettava arvonlisävero tosiasiallisesti maksettu valtiolle, ei ole vaikutusta verovelvollisen vähennysoikeuteen. Jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta kannetaan arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.⁶⁰

106. Tämä oikeuskäytäntö osoittaa, että suorituksen vastaanottajan konkreettinen vähennysoikeus on riippumaton suorittajan konkreettisesta veronmaksuvelvollisuudesta. Näin ollen myöskään sillä, olisiko viimeksi mainittu voinut tässä tapauksessa vastustaa jälkikäteen tapahtuvaa verotusta, ei ole merkitystä (kysymys 4a).

107. Jos näin on, käsitettä suorittajan maksettavana olevasta arvonlisäverosta, joka on hinnassa vyörytetty vastaanottajan maksettavaksi ja jonka tämä voi neutralisoida arvonlisäverovähennyksellä, on myös tarkasteltava lähtökohtaisesti abstraktisti. Sillä tarkoitetaan siis unionin oikeuden nojalla (abstraktisti) maksettavaa arvonlisäveroa. Tähän päätelmään ei vaikuta sopimuspuolten yhteinen virhe (mukaan lukien veroviranomaisen virhe) tai se, että veroviranomainen on luopunut tai sen on pitänyt luopua veron määräämisestä jälkikäteen oikeusvaltiollisten ja käytännöllisten syiden vuoksi tai että suorittajaa koskeva verovelvollisuus on tällä välin vanhentunut.

4. *Päätelmä*

108. Edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettulla ”maksettavan tai maksetun arvonlisäveron” käsitteellä tarkoitetaan dogmaattisesti tarkasteltuna arvonlisäveroa, joka suorittajan on maksettava abstraktisti ja oikean suuruinen ja joka sisältyy jo tosiasiallisesti saatuun hintaan.

109. Tämä on kuitenkin käytännössä merkityksellistä vastaanottajan kannalta vasta, kun tämä saa vastaavan laskun, jossa on eritelty arvonlisävero ja joka ilmaisee kyseisen veron vyöryttämisen suorituksen vastaanottajalle. Kun on kyse yhteisestä virheestä, suorittaja laatii tällaisen laskun

⁶⁰ Tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 28 kohta); tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 40 kohta); tuomio 12.1.2006, Optigen ym. (C-354/03, C-354/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 54 kohta) ja määräys 3.3.2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, 26 kohta).

kuitenkin vasta, jos sen on kannettava yksin riski oikean arvonlisäveron määräyksestä tai jos palvelun vastaanottaja maksaa jälkikäteen arvonlisäveron, jota ei ole vielä vyörytetty yhteisen virheen vuoksi, eli jos hintaa vastaavasti oikaistaan.

VI Ratkaisuehdotus

110. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Supreme Court of the United Kingdomin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettulla ”maksettavalla tai maksetulla arvonlisäverolla” tarkoitetaan arvonlisäveroa, joka suorittavan yrityksen on maksettava tai jonka se on maksanut jäsenvaltiolle.
- 2) Arvonlisäverodirektiivin 73 ja 78 artiklasta, luettuna yhdessä 90 artiklan kanssa, ilmenee, että veron perusteena vastikkeelliselle tavaran luovutukselle tai palvelujen suoritukselle on verovelvollisen tästä todella saama vastike, johon arvonlisävero jo sisältyy.
- 3) Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetty vähennysoikeus edellyttää kuitenkin liiketoimen suorittamista ja sellaisen laskun hallussapitoa (arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohta), joka osoittaa arvonlisäveron vyöryttämisen. Veron vähentäminen ilman laskua, jossa arvonlisävero on eritelty, ei sitä vastoin ole mahdollista.
- 4) Suorituksen vastaanottaja, joka ei ole siviilioikeudellisen vanhentumisajan kuluessa pyrkinyt saamaan laskua, jossa arvonlisävero on eritelty, ei voi ilman tällaista laskua myöskään saada suhteessa veroviranomaisiin vähennysoikeutta.
- 5) Koska suorituksen vastaanottajan vähennysoikeus ei riipu suorittajan konkreettisesta verotuksesta, merkitystä ei ole sillä, onko suorittaja voinut menestyksekkäästi vastustaa omaa verotustaan.