



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

14 päivänä heinäkuuta 2022¹

Asia C-247/21

Luxury Trust Automobil GmbH

Muu osapuoli:

Finanzamt Österreich

(Ennakkoratkaisupyyntö – Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Yhteisön sisäinen kolmikantakauppa – Erityisjärjestelmä – Erityisjärjestelmän tarkoitus ja oikeudelliset seuraukset – Edellytyksenä oleva laskuun sisältyvä maininta käännetyistä veronmaksuvelvollisuudesta – Virheellisen laskun oikaiseminen – Oikaisemisen taannehtiva vaikutus – Oikaiseminen ilman pääsyä

I Johdanto

1. Tämä riita-asia tarjoaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden täsmentää ja nyansoida ”sisältö ennen muotoa” -oikeuskäytäntöään. Tässä yhteydessä on mahdollisesti otettava tähänastista voimakkaammin huomioon kulloisenkin sääntelyn tarkoitus. Käsiteltävässä asiassa on kyse yhteisön sisäisen ketjuliiketoimen erityistapauksesta, niin sanotusta yhteisön sisäisestä kolmikantakaupasta. Siitä ei ole toistaiseksi annettu juurikaan unionin tuomioistuimen ratkaisuja.²

2. Jos A (NL) myy tavaran B:lle (AUT) ja B myy sen edelleen C:lle (CZ), minkä jälkeen A luovuttaa tavaran suoraan C:lle ja A:n B:lle suorittama luovutus on (Alankomaissa) verosta vapautettu yhteisöluovutus, tavanomaisten säännösten mukaan menetellään seuraavasti: B:n on rekisteröidyttävä Tšekissä (ts. määräjäsenvaltiossa) ilmoittaakseen tavaran yhteisöhankinnasta ja tilittääkseen tavaran myynnistä C:lle saadun arvonlisäveron. Siihen ajankohtaan saakka, jona hankinnan verottaminen määräjäsenvaltiossa osoitetaan, B:n on lisäksi maksettava veroa vielä yhteisöhankinnasta Itävallassa. Viimeksi mainitun veron maksaminen Itävallassa on käsiteltävän asian kohteena.

3. Yksinkertaistaakseen tätä monimutkaista kuviota unionin lainsäätäjä on tätä tapausta varten (kolme eri jäsenvaltioihin sijoittautunutta yritystä, joilla kullakin on asianomaisessa jäsenvaltiossa myönnetty arvonlisäverotunniste, käyvät kauppaa tavaralla, jonka ensimmäinen yritys kuljettaa

¹ Alkuperäinen kieli: saksa.

² Tietääkseni vasta yksi: tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

suoraan kolmannelle yritykselle) ottanut käyttöön arvonlisäverodirektiivin³ 141 artiklalla, luettuna yhdessä sen 42 ja 197 artiklan kanssa, erityisjärjestelmän (ns. yhteisön sisäinen kolmikantakauppa).

4. Tämän ansiosta välissä oleva yritys (B) voi välttyä rekisteröitymiseltä määräjäsenvaltiossa (CZ) ja yhteisöhankinnalta valtiossa, joka on myöntänyt käytetyn arvonlisäverotunnisteen (AUT), jos ja koska veronmaksuvelvollisuus sen suorittamasta luovutuksesta siirtyy ketjussa viimeisenä olevalle yritykselle (ja siten myös määräjäsenvaltioon). Jotta ketjussa viimeisenä oleva yritys (C) on kuitenkin myös tietoinen tästä ja tilittää tavaran hankinnasta vastaavan veron määräjäsenvaltiossa, sääntelyssä edellytetään muun muassa sellaisen laskun antamista, jossa viitataan tähän veronmaksuvelvollisuuden siirtymiseen.

5. Miten on sitten meneteltävä, jos laskussa ei ole tällaista mainintaa? Unionin tuomioistuin on joissain ratkaisuissaan katsonut, etteivät pelkät muodolliset virheet voi asettaa arvonlisäveron vähentämistä kyseenalaiseksi.⁴ Päteekö tämä myös kyseisen erityisjärjestelmän käyttöön? Vai onko laskuun sisältyvä maininta käännetystä veronmaksuvelvollisuudesta tässä tapauksessa aineellinen edellytys?

6. Osoituksena tämän oikeuskysymyksen, jota unionin tuomioistuin ei ole vielä toistaiseksi selventänyt, erityisestä ja myös käytännön merkityksestä on muun muassa se, että pelkästään Saksassa juuri tästä kysymyksestä on annettu tällä välin kolme Finanzgerichtin (verotuomioistuin) ratkaisua,⁵ joissa on päädytty erilaiseen lopputulokseen. On kiinnostavaa, että kaikki kolme Finanzgerichtiä vetoavat yhtä lailla unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. Tämä on johtanut kahteen Revision-menettelyyn Bundesfinanzhofissa (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa), joka odottaa nyt käsiteltävässä asiassa annettavaa unionin tuomioistuimen ratkaisua.⁶

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

7. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettuun direktiiviin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

8. Arvonlisäverodirektiivin 40 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Rajoittamatta 40 artiklan soveltamista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa tarkoitettun yhteisöhankinnan paikan katsotaan sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jonka antamalla

³ 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena vuonna (2014).

⁴ Näin esimerkiksi tuomiossa 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 43 kohta); ks. muusta oikeuskäytännöstä alaviitteet 9 ja 10.

⁵ Finanzgericht Kölnin tuomio 26.5.2020 – 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; Finanzgericht Münsterin tuomio 22.4.2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097 ja Finanzgericht Rheinland-Pfalzin tuomio 28.11.2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ BFH:n määräykset 20.10.2021 – XI R 38/19 ja 19.10.2021 – XI R 14/20.

arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt tämän hankinnan, jos hankkija ei osoita, että tästä hankinnasta on suoritettu arvonlisävero 40 artiklan mukaisesti.

Jos hankinnasta 40 artiklaa sovellettaessa suoritetaan arvonlisävero tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa sen jälkeen, kun hankinnasta on suoritettu vero ensimmäisen kohdan mukaisesti, veron perustetta on vastaavasti alennettava siinä jäsenvaltiossa, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt tämän hankinnan.”

10. Arvonlisäverodirektiivin 42 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 41 artiklan ensimmäistä kohtaa ei sovelleta ja tavaroiden yhteisöhankinnasta on katsottava suoritettuna arvonlisävero 40 artiklan mukaisesti, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) hankkija osoittaa suorittaneensa tämän hankinnan sellaista myöhempää 40 artiklan mukaisesti määritetyn jäsenvaltion alueella suoritettavaa luovutusta varten, josta vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi 197 artiklan mukaisesti;
- b) hankkija on täyttänyt 265 artiklassa säädettyyn yhteenvetoilmoituksen antamiseen liittyvät velvollisuutensa.”

11. Arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisen jäsenvaltion on toteutettava erityiset toimenpiteet sen varmistamiseksi, ettei sen alueella 40 artiklan nojalla suoritetuista tavaroiden yhteisöhankinnoista suoriteta arvonlisäveroa, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

– –

- e) d alakohdassa tarkoitettu vastaanottaja on 197 artiklan mukaisesti nimetty veronmaksuvelvolliseksi verotusjäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen suorittamasta luovutuksesta.”

12. Kyseisen direktiivin 197 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, jolle luovutetaan tavaroita, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) verollinen liiketoimi on 141 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti suoritettu tavaroiden luovutus;

– –

- c) verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut tavaroiden vastaanottajan jäsenvaltioon, laatima lasku on laadittu 3 luvun 3–5 jakson mukaisesti.”

13. Arvonlisäverodirektiivin 3 luvun 3–5 jaksoon sisältyvät 219 a–237 artikla. Kyseisen direktiivin 219 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta 244–248 artiklan soveltamista sovelletaan seuraavaa:

1. Laskutukseen on sovellettava sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus katsotaan tehdyksi V osaston säännösten mukaisesti.
2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, laskutukseen on sovellettava sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on tai jossa hänellä on kiinteä toimipaikka, josta luovutus tai suoritus tapahtuu, tai, jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa luovuttajan tai suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka sijaitsee, kun:
 - a) luovuttaja tai suorittaja ei ole sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jossa tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus katsotaan tehdyksi V osaston säännösten mukaisesti, tai tämän toimipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa ei osallistu tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen 192 a artiklassa tarkoitettulla tavalla, ja veronmaksuvelvollinen on henkilö, jolle tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan.

– –”

14. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 11 ja 11 a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

- 11) jos kyseessä on vapautus, viittaus tämän direktiivin sovellettavaan säännökseen tai vastaavaan kansalliseen säännökseen taikka tieto tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen sovellettavan vapautuksen perusteesta;
- 11a) kun hankkija on veronmaksuvelvollinen, maininta ”käännetty vero[nmaksu]velvollisuus”.

B Itävallan oikeus

15. Liikevaihtoverosta vuonna 1994 annetun liittovaltion lain (Umsatzsteuergesetz 1994, jäljempänä UStG), sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoteen 2014 (BGBl. I nro 112/2012), 25 §:n 1–5 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Kyseessä on kolmikantakauppa, kun kolme elinkeinonharjoittajaa suorittaa kolmessa eri jäsenvaltiossa samasta tavarasta liiketoimia, kyseinen tavara päätyy suoraan ensimmäiseltä luovuttajalta viimeiselle hankkijalle ja 3 momentissa mainitut edellytykset täyttyvät. Tämä pätee myös, kun viimeinen hankkija on oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja tai ei hanki tavaraa yrittystään varten.

(2) Edellä 3 §:n 8 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettusta yhteisöhankinnasta katsotaan suoritetun vero, jos elinkeinonharjoittaja (hankkija) osoittaa, että kyseessä on kolmikantakauppa ja että se on noudattanut 6 momentin mukaista ilmoitusvelvollisuuttaan. Jos elinkeinonharjoittaja ei noudata ilmoitusvelvollisuuttaan, verovapautus lakkaa taannehtivasti.

(3) Yhteisöhankinta vapautetaan liikevaihtoverosta seuraavin edellytyksin:

--

e) velvollinen maksamaan veron on 5 §:n mukaisesti vastaanottaja.

(4) Laskun laatiminen määräytyy sen jäsenvaltion säännösten perusteella, josta käsin hankkija harjoittaa liiketoimintaansa. Jos luovutus suoritetaan hankkijan kiinteästä toimipaikasta käsin, merkityksellinen on sen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos luovutuksen vastaanottaja, jolle veronmaksuvelvollisuus siirtyy, tekee hyvityslaskun, laskun laatiminen määräytyy sen jäsenvaltion säännösten perusteella, jossa luovutus suoritetaan.

Jos laskun laatimisen kannalta merkityksellisiä ovat tämän liitovaltion lain säännökset, laskussa on oltava lisäksi seuraavat tiedot:

- nimenomainen maininta siitä, että kyseessä on yhteisön sisäinen kolmikantakauppa ja että viimeinen ostaja on velvollinen maksamaan veron
- liikevaihtoverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja (hankkija) on suorittanut yhteisöhankinnan ja sitä seuranneen tavaroiden luovutuksen, ja
- luovutuksen vastaanottajan liikevaihtoverotunniste.”

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

16. UStG:n 3 §:n 8 momentin sanamuoto on seuraava:

”Yhteisöhankinta toteutuu sen jäsenvaltion alueella, jossa tavara on kuljetuksen tai lähetyksen päättyessä. Jos hankkija käyttää luovuttajaan nähden sille toisessa jäsenvaltiossa annettua liikevaihtoverotunnistetta, hankinta katsotaan suoritetuksi kyseisen jäsenvaltion alueella siihen saakka, kunnes hankkija osoittaa, että hankintaa on verotettu ensimmäisessä virkkeessä mainitussa jäsenvaltiossa. – –”

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely

17. Luxury Trust Automobil GmbH on itävaltalainen rajavastuuyhtiö, jonka kotipaikka on Itävallassa (jäljempänä kantaja). Sen liiketoiminta käsittää luksusajoneuvojen rajat ylittävän välityksen ja myynnin.

18. Vuonna 2014 kantaja osti Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevalta toimittajalta useita kertoja ajoneuvoja, jotka se myi edelleen Tšekkiin sijoittautuneelle yritykselle (M s.r.o). Kukin osallisista yrityksistä käytti kotivaltionsa arvonlisäverotunnistetta. Ajoneuvot päätyivät Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevalta toimittajalta suoraan Tšekissä sijaitsevalle vastaanottajalle, ja kantaja järjesti ajoneuvojen kuljetuksen.

19. Kantajan laatimissa kolmessa laskussa (vuoden 2014 maaliskuulta) mainittiin vastaanottajan tšekkiläinen arvonlisäverotunniste, kantajan itävaltalainen arvonlisäverotunniste ja toimittajan brittiläinen arvonlisäverotunniste. Kussakin laskussa oli maininta ”Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa”. Laskuissa ei eritelty arvonlisäveroa (niissä oli ainoastaan maininta ”laskun määrä netto”).

20. Vuoden 2014 maaliskuun yhteenvetoilmoituksessa kantaja yksilöi nämä tavaroiden luovutukset tšekkiläisen vastaanottajan arvonlisäverotunnistelle ja ilmoitti, että niissä oli kyse kolmikantakaupoista.

21. Tšekin verohallinto on luokitellut tšekkiläisen M s.r.o:n valeyriyukseksi (missing trader). Tšekin verohallinto ei ollut saanut yhteyttä kyseiseen yritykseen, eikä yritys ole ilmoittanut ja tilittänyt kolmikantakauppoihin perustuvaa arvonlisäveroa Tšekissä. M s.r.o. oli kuitenkin rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Tšekissä riidanalaisten luovutusten toteuttamisajankohtana.

22. Finanzamt (verovirasto, Itävalta) määräsi 25.4.2016 tekemällään päätöksellä kantajan maksettavaksi liikevaihtoveroa vuodelta 2014. Finanzamt totesi perusteluissaan, että kolmessa kantajan tšekkiläiselle M s.r.o:lle laatimassa laskussa ei ollut mainintaa veronmaksuvelvollisuuden siirtymisestä (UStG:n 25 §:n 4 momentti). Itävaltalaisen arvonlisäverotunnisteen käytön perusteella on katsottava, että kyseessä oli UStG:n 3 §:n 8 momentissa tarkoitettu yhteisöhankinta Itävallassa.

23. Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) hylkäsi kantajan tästä päätöksestä tekemän valituksen. Bundesfinanzgericht totesi lisäksi perusteluissaan, että kantaja on oikaissut kyseiset kolme laskua 23.5.2016 päivätyillä oikaisulaskuilla, joissa on maininta veronmaksuvelvollisuuden siirtymisestä vastaanottajalle. Sitä, että oikaistut laskut olisivat tosiasiaa saapuneet tšekkiläiselle yritykselle, ei kuitenkaan ole voitu näyttää toteen. Koska puutteellisia laskuja ei näin ollen ole oikaistu, Bundesfinanzgerichtin mukaan ei ole tarpeen lähemmin tarkastella kysymystä siitä, onko kolmikantakaupan yksinkertaistamissäännösten käyttäminen mahdollista silloin, kun lasku oikaistaan jälkikäteen. Käsiteltävässä asiassa mitään veroja ei ole maksettu määräjäsenvaltiossa.

24. Bundesfinanzgerichtin mukaan kolmikantakauppaa koskevia sääntöjä ei ole pakko soveltaa UStG:n 25 §:n 1 momentissa tarkoitettussa tilanteessa. Hankkijalla (kolmikantakaupan keskimäinen elinkeinonharjoittaja) on pikemminkin oikeus valita, haluaako se soveltaa kolmikantakauppaa koskevaa järjestelmää tiettyyn luovutukseen vai ei. Jos hankkija haluaa, että yhteisöhankinta vapautetaan verosta määräjäsenvaltiossa ja että luovutusta koskeva veronmaksuvelvollisuus siirtyy vastaanottajalle, sen on sisällytettävä laskuun UStG:n 25 §:n 4 momentissa mainitut tiedot. Näin ei ole tapahtunut käsiteltävässä asiassa. Näin ollen Bundesfinanzgerichtin mukaan UStG:n 25 §:n säännöksiä ei voida soveltaa.

25. Kantaja valitti Bundesfinanzgerichtin tuomiosta Verwaltungsgerichtshofiin (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta). Se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 42 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 197 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, tulkittava siten, että luovutuksen vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi myös silloin, kun laskussa, jossa ei eritellä arvonlisäveron määrää, on maininta ”Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa”?

- 2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi:
- a) Voidaanko tällainen laskussa annettu tieto oikaista pätevästi jälkikäteen (korvaamalla se maininnalla: 'Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) 25 §:n mukainen yhteisön sisäinen kolmikantakauppa. Veronmaksuvelvollisuus siirtyy luovutuksen vastaanottajalle')?
 - b) Onko pätevän oikaisun edellytyksenä se, että oikaistu lasku saapuu laskun vastaanottajalle?
 - c) Vaikuttaako oikaisu taannehtivasti alkuperäisestä laskutuspäivästä lukien?
- 3) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 219 a artiklaa tulkittava siten, että on sovellettava sen jäsenvaltion laskutusta koskevia sääntöjä, jonka sääntöjä olisi sovellettava silloin, kun 'hankkijaa' ei ole (vielä) laskussa määrätty veronmaksuvelvolliseksi, vai onko sovellettava sen jäsenvaltion sääntöjä, jonka sääntöjä olisi sovellettava silloin, kun olisi katsottava, että 'hankkija' on pätevästi määrätty veronmaksuvelvolliseksi?"

26. Kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen menettelyssä esittivät kantaja, Itävalta ja Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

IV Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

27. Ennakkoratkaisukysymykset koskevat pohjimmiltaan kolmen henkilön välisen sellaisen erityisen rajat ylittävän ketjuliiketoimen kohtelua, joka voi tulla hyvin kalliiksi keskimmaiselle yritykselle (kantaja) laskussa olevan "muotovirheen" vuoksi. Jos kantaja olisi sisällyttänyt laskuun esimerkiksi maininnan "Arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan, luettuna yhdessä 141 artiklan kanssa, mukainen yhteisön sisäinen kolmikantakauppa. Huomatkaa, että veronmaksuvelvollisuus siirtyy teille luovutuksen vastaanottajana arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan 1 kohdan mukaisesti.", sen ei tarvitsisi maksaa veroa Itävallassa.

28. Ikävä kyllä – kantajan näkökulmasta – se on kuitenkin sisällyttänyt laskuihin ainoastaan maininnan "Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa", minkä vuoksi Itävallan verohallinto verottaa luovutusta yhteisöhankintana Itävallassa. Tämän perustana on se, että kantajalle tehty luovutus on verosta vapautettu yhteisöluovutus.

29. Siinä tapauksessa hankintaa on arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan verotettava lisäksi jäsenvaltiossa, joka on antanut käytetyn arvonlisäverotunnisteen. Saman artiklan toisen kohdan mukaan veroa ei tarvitsisi maksaa vain, jos kantaja on suorittanut yhteisöhankinnasta veron Tšekissä. Näin ei ole vielä tapahtunut. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kantaja ei kuitenkaan voi arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan neutralisoida arvonlisäveroa käyttämällä vähennysoikeutta.⁷

⁷ Tuomio 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, 45 kohta).

Kyseisestä arvonlisäverosta tulee siten kustannuserä verovelvolliselle, vaikka tämä on – kuten unionin tuomioistuin usein toteaa – vapautettava kokonaan arvonlisäveron alaisen liiketoimintansa yhteydessä maksamastaan tai maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta.⁸

30. Myös tästä syystä unionin tuomioistuin on varsin suurpiirteinen, kun kyse on laskuista puuttuvista tai laskuissa olevista virheellisistä tiedoista. Tämä ”sisältö ennen muotoa” -oikeuskäytäntö on tähän saakka koskenut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä⁹ ja yhteisöluovutusten verovapautta.¹⁰ Tähän oikeuskäytäntöön liittyvät jäsenvaltioiden ongelmat juuri rajat ylittävien liiketoimien valvonnassa ovat tosin johtaneet arvonlisäverodirektiivin muutokseen,¹¹ jossa nyt korostetaan nimenomaisesti tähän saakka pelkkänä muodollisuutena pidetyn arvonlisäverotunnisteen erityistä merkitystä arvonlisäverolainsäädäntöön sisältyvän kaltaisessa massaverotusmenettelyssä. Tämä muutos ei kuitenkaan ole ajallisesti merkityksellinen käsiteltävän asian kannalta, eikä käsiteltävässä asiassa ole kyse arvonlisäverotunnisteesta.

31. Käsiteltävässä asiassa on kyse pelkästään siitä, ettei laskussa ole mainintaa veronmaksuvelvollisuuden siirtymisestä ketjun viimeiselle yritykselle yhteisön sisäisen kolmikantakaupan yhteydessä. Lisäksi on huomattava, että sellaisen laskun vastaanottajana, jossa ei ole eritelty arvonlisäveroa ja jossa olevan maininnan mukaan kyseessä on ”Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa”, yritys voisi tulla itse siihen tulokseen, että se on luovutuksen vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa.

32. Juuri tästä syystä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, eikö ”muodollisesti” virheellisestä laskusta huolimatta kyseessä ole silti (aineellisesti) yhteisön sisäinen kolmikantakauppa, jolloin kantajan yhteisöhankinnasta katsotaan suoritetun arvonlisävero Itävallassa (tästä B). Jos tähän vastataan kieltävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko ainakin virheellisen laskun taannehtiva oikaiseminen sallittua ja onko oikaistun laskun saavuttava luovutuksen vastaanottajalle (tästä C). Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii vielä selvittämään, millainen oikaistun laskun on oltava tai minkä jäsenvaltion (määräjäsenvaltion vai luovuttajan käyttämän tunnisteen antaneen jäsenvaltion) laskutusta koskevien säännösten mukaisesti oikaiseminen on tehtävä (tästä D).

⁸ Tuomio 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (ALV – Peräkkäiset maksut) (C-324/20, EU:C:2021:880, 52 kohta); tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen) (C-335/19, EU:C:2020:829, 31 kohta); 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).

⁹ 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) ja tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 63 kohta).

¹⁰ Ks. esim. tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 36 kohta); tuomio 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 45 kohta ja sitä seuraava kohta) ja tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 kohta).

¹¹ Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta siltä osin kuin on kyse arvonlisäverojärjestelmän tiettyjen sääntöjen yhdenmukaistamisesta ja yksinkertaistamisesta jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta varten 4.12.2018 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2018/1910 (EUVL 2018, L 311, s. 3) johdanto-osan kolmanteen ja seitsemänteen perustelukappaleeseen sisältyviä toteamuksia ei kaiketi voida ymmärtää toisin.

B Sellaisen laskun tarpeellisuus, johon sisältyy nimenomainen maininta veronmaksuvelvollisuuden siirtymisestä

1. Unionin tuomioistuimen ”sisältö ennen muotoa” -oikeuskäytäntö

33. Epävarmuus siitä, onko vastaava lasku tosiasiallisesti välttämätön erityisjärjestelmän soveltamiseksi, johtuu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklassa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen edellyttää osin ”XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa”. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate kuitenkin edellyttää, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset.¹² Direktiivin 2006/112 226 artiklassa säädetyt tiedot sisältävän laskun hallussapito on arvonlisäveron vähennysoikeuden muodollinen eikä aineellinen edellytys.¹³

34. Yhteisön sisäisen kolmikantakaupan yhteydessä arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan e alakohdassa, luettuna yhdessä 197 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, edellytetään, että lasku on laadittu ”3 luvun 3–5 jakson” mukaisesti. Jos unionin tuomioistuin jatkaisi johdonmukaisesti edellä mainittua oikeuskäytäntöään, tämä tarkoittaisi, että myös tämä tunnusmerkki on luonteeltaan ainoastaan muodollinen. Silloin voitaisiin – kantajan ja kahden mainitun saksalaisen Finanzgerichtin¹⁴ – tavoin – ehdottomasti väittää, ettei muodollisten säännösten rikkominen voi johtaa neutraalisuuseriaatteen vastaiseen lopputulokseen. Itävallan verohallinnon pitäminen kiinni veronmaksuvelvollisuuden siirtymisen nimenomaisesta mainitsemisesta laskussa olisi siten suhteetonta.

35. Kuten olen kuitenkin jo useammassa viimeaikaisessa ratkaisuehdotuksessani todennut,¹⁵ arvonlisäverolainsäädäntöön sisältyvien kaltaisissa massaverotusmenettelyissä muotosäännökset ovat täysin oikeutettuja. Tiettyjen, etukäteen tiedossa olevien muotosäännösten noudattamista koskeva edellytys ei etenkään ole itsessään suhteeton.¹⁶

36. Ratkaiseva kysymys ei mielestäni ole niinkään se, onko kyse muodollisista vai aineellisista edellytyksistä, vaan pikemminkin se, mihin tavoitteeseen lainsäätäjä – tässä direktiivin antaja – näillä muotosäännöksillä pyrkii. Vain, kun tämä tavoite on selvillä, voidaan ratkaista, estääkö muotosäännöksen rikkominen tiettyjen oikeuksien käyttämisen. Arvonlisäverodirektiivin säännöksen luokittelu ”pelkäksi” muodolliseksi tai aineelliseksi edellytykseksi on tässä yhteydessä toissijaista.

¹² 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) ja tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 63 kohta).

¹³ Tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 29 ja 38 kohta); ks. vastaavasti tuomio 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, 41 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

¹⁴ Finanzgericht Münsterin tuomio 22.4.2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097 ja Finanzgericht Rheinland-Pfalzin tuomio 28.11.2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

¹⁵ Ks. ratkaisuehdotukseni ”ARVI” ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, 57 kohta ja sitä seuraavat kohdat); Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, 77 kohta ja sitä seuraavat kohdat); Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, 79 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, 60 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

¹⁶ Muotoa voidaan pitää tältä osin myös ”mielivaltaisuuuden vannoutuneena vihollisena, vapauden kaksoissiskona” – ks. Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, Teil 2, Bd. 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, s. 497 (32) – 1. painos.

37. Se, että numeroiden väärä järjestys laskun numerossa (joka arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 2 alakohdan kohdan mukaan on aina oltava laskussa) ei johda siihen, että vähennysoikeus voidaan evätä, ei johdu tämän tiedon muodollisesta luonteesta vaan siitä, että tästä virheestä huolimatta tällainen lasku voi täyttää riittävästi tavoitteensa, jona on liiketoimien valvonta ja liiketoimien sisältöä koskevien tietojen antaminen suorituksen saajalle ja verohallinnolle. Jos verohallinto asiaa käsitellessään havaitsee, että kyseinen lasku on laadittu asianomaisesta suorituksesta vain kerran, vähennysoikeuden epääminen numeroiden väärän järjestyksen perusteella on suhteetonta.¹⁷ Siinä tapauksessa tällaista laskua ei tarvitse edes oikaista tai tällainen oikaiseminen on ilman muuta mahdollista tehdä taannehtivasti.

38. Se, onko veronmaksuvelvollisuuden siirtymistä koskevan maininnan pois jättäminen yhteisön sisäisen kolmikantakaupan yhteydessä yhtä merkityksetöntä, riippuu siten tämän lainsäädännössä säädetyn laskutiedon tarkoituksesta. Näin ollen on ensin selvitettävä yhteisön sisäistä kolmikantakauppaa koskevan sääntelyn tarkoitus (tästä 2.). Sen jälkeen on valaistava tässä yhteydessä edellytettävän, veronmaksuvelvollisuuden siirtymistä vastaanottajalle koskevan maininnan merkitystä (tästä 3.). Näistä seikoista ilmenee, onko kyseinen maininta yhteisön sisäisen kolmikantakaupan ehdoton edellytys (tästä 4.).

2. Yhteisön sisäistä kolmikantakauppaa koskevan sääntelyn tarkoitus

39. Kuten unionin tuomioistuin on jo ensimmäisessä arvonlisäverodirektiivin 141 artiklasta antamassaan ratkaisussa todennut, yhteisön sisäistä kolmikantakauppaa koskevan erityisjärjestelmän tarkoituksena on verotuksen yksinkertaistaminen verovelvollisille.¹⁸ Tämä yksinkertaistaminen koskee kahta seikkaa.

40. Yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan ansiosta keskimäinen yritys (tässä kantaja) välttyy määräjäsenvaltiossa (tässä Tšekin tasavalta) rekisteröitymiseltä.¹⁹ Tämä saavutetaan siten, ettei keskimäisen yrityksen tarvitse maksaa siellä veroa yhteisöhankinnasta (141 artiklan ensimmäinen virke) eikä suorittamastaan luovutuksesta, koska 197 artiklan mukaan tämän (toisen) luovutuksen vastaanottajasta (tässä M s.r.o.) tulee veronmaksuvelvollinen (käännetty veronmaksuvelvollisuus). Arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan e alakohdan mukaan tämä edellyttää, että M s.r.o. on ”197 artiklan mukaisesti nimetty veronmaksuvelvolliseksi – – luovutuksesta”.

41. Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan mukaan yhteisöhankinnasta (ts. Tšekissä tehtävästä hankinnasta) on katsottava suoritettuna arvonlisävero 40 artiklan mukaisesti. Arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan mukaista yhteisöhankinnan (tässä Itävallassa tehtävän hankinnan) myöhempää (purkautuvasti ehdollista) verotusta ei myöskään sovelleta. Tämä kuitenkin edellyttää arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan mukaan sitä, että hankkija (tässä kantaja) osoittaa tietyt seikat (a alakohta) ja antaa yhteenvetoilmoituksen (b alakohta). Kantajan on etenkin osoitettava, että luovutuksen vastaanottaja (tässä M s.r.o.) ”on määrätty veronmaksuvelvolliseksi 197 artiklan mukaisesti”.

¹⁷ Vastaavasti tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 kohta); vastaavasti myös tuomio 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53 ja 57 kohta).

¹⁸ Näin tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, 32 ja 40 kohta) ja julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, 33 kohta).

¹⁹ Näin perustellusti tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, 41 kohta) ja julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, 57 kohta).

42. Molemmat yksinkertaistukset edellyttävät, että kantajan suorittaman luovutuksen vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan mukaisesti. Kyseisen säännöksen 1 kohdan mukaan tämä edellyttää muun muassa sitä, että vastaava lasku on laadittu 3 luvun 3–5 jakson mukaisesti (c alakohta), siis että kantajan M s.r.o:lle suorittamasta luovutuksesta laadittu lasku sisältää saman direktiivin 226 artiklan 11a alakohdan – joka sisältyy 3 luvun 4 jaksoon – mukaisesti maininnan veronmaksuvelvollisuuden siirtymisestä M s.r.o:lle.

43. Tämä osoittaa selvästi, että kyseinen yksinkertaistamistoimenpide on keskimmäisen yrityksen (tässä kantajan) käytettävissä. Kyseinen yritys voi käyttää yksinkertaistamistoimenpiteitä, mutta sen ei tarvitse tehdä näin. Se voi päättää omalle asiakkaalleen laadittavan laskun ulkoasusta käyttämällä yksinkertaistamistoimenpidettä. Kyseiselle keskimmäiselle yritykselle annetaan siten tältä osin valinnanvapaus.

3. Veronmaksuvelvollisuuden siirtymistä koskevan maininnan merkitys yhteisön sisäisen kolmikantakaupan yhteydessä

44. Tämä keskimmäiselle yritykselle annettava valinnanvapaus vaikuttaa kuitenkin myös luovutuksen vastaanottajaan. Tästä vastaanottajasta tulee nyt sille suoritettun luovutuksen veronmaksuvelvollinen, jonka ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa sopimuskumppanilleen, vaan vero on tilitettävä määräjäsenvaltion verohallinnolle.

45. Tältä osin on ymmärrettävää, ellei jopa välttämätöntä, että 226 artiklan 11a alakohdassa edellytetään, että laskussa on maininta käännetyistä veronmaksuvelvollisuudesta. Tämän maininnan on tarkoitus varmistaa, että vastaanottaja saa tiedon veronmaksuvelvollisuudestaan ja maksaa luovuttajan sijasta luovutuksesta asianmukaisesti veroa määräjäsenvaltiossa. Lasku, jossa ei ole eritelty arvonlisäveroa, sitä vastoin osoittaa ainoastaan, että luovuttaja katsoo, ettei sen tarvitse kerätä arvonlisäveroa. Laskusta ei käy ilmi, miksi se katsoo näin. Se voi perustua esimerkiksi liiketoimen vapauttamiseen verosta tai siihen, että toimi ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Arvonlisäveron erittelemättä jättäminen ei tarkoita välttämättä käännettyä veronmaksuvelvollisuutta.

46. Kuten olen toisaalla jo todennut,²⁰ laskun – ja siten kaikkien tietojen, jotka siinä on arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan nojalla oltava – tarkoituksena on myös se, että laskujen saajat saavat tiedon siitä, miten suorittaja / laskun antaja on arvioinut liiketoimea oikeudellisesti (etenkin maksettavaksi tulevan ja laskun saajalle vyörytetyn arvonlisäveron määrästä). Näin on sitäkin suuremmalla syyllä, jos suorittaja katsoo, että arvonlisäveron on poikkeuksellisesti velvollinen maksamaan sen itsensä sijasta vastaanottaja, minkä vuoksi laskuun merkitty hinta ei sisällä arvonlisäveroa. Ilman tällaista tietoa olisi suurempi riski siitä, ettei kukaan tilitä arvonlisäveroa.

47. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 11a alakohdassa mainittu laskutieto on siten tarpeellinen, jotta voidaan puhua siitä, että vastaanottaja ”on määrätty veronmaksuvelvolliseksi 197 artiklan mukaisesti” (ks. saman direktiivin 42 artiklan a alakohta ja vastaavasti 141 artiklan e alakohta). Sen tavoitteena on antaa vastaanottajalle (jolle lasku on osoitettu) tietoa ja taata se, että vastaanottaja tilittää arvonlisäveron määräjäsenvaltiossa.

²⁰ Ks. ratkaisuehdotukseni Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, 61 ja 63 kohta) ja Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, 62 kohta).

48. Tästä syystä kantajan käsiteltävässä asiassa käyttämä muotoilu ”Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa” täyttää tosin mahdollisesti²¹ arvonlisäverodirektiivin

226 artiklan 11 alakohdasta johtuvat vaatimukset muttei sen 11a alakohdan vaatimuksia. Kun unionin lainsäätävä erottaa 226 artiklan 11 ja 11a alakohdassa nimenomaisesti viittauksen vapautukseen ja viittauksen käännettyyn veronmaksuvelvollisuuteen, tämä lainsäätäjän tahto on myös otettava huomioon.

49. Laaja tulkinta, jonka mukaan muotoilu ”Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa” täyttää arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan vaatimukset, koska yhteisön sisäinen kolmikantakauppa edellyttää viime kädessä sitä, että ketjun viimeisenä olevasta vastaanottajasta tulee veronmaksuvelvollinen, ei ole tästä syystä mahdollinen. Arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan, luettuna yhdessä 226 artiklan 11a alakohdan kanssa, sanamuoto edellyttää pikemminkin nimenomaista viittausta vastaanottajan veronmaksuvelvollisuuteen, joka puuttuu käsiteltävässä asiassa. Tämä unionin lainsäätäjän ratkaisu sitoo yhtä lailla hallintoa ja tuomioistuimia.

50. Ei myöskään ole suhteetonta edellyttää kantajan kaltaiselta verovelvolliselta tämän tiedon merkitsemistä laskuun, kun se haluaa käyttää valintaoikeuttaan ja siihen liittyvää hallinnon yksinkertaistamista omaksi edukseen. Arvonlisäverodirektiivin 197 artiklaan, luettuna yhdessä 226 artiklan 11a alakohdan kanssa, sisältyvällä nimenomaisella laskua koskevalla edellytyksellä on hyväksyttävä tavoite (tiedottaminen vastaanottajalle ja verohallinnolle yksinkertaistamissääntelyn käyttämisestä kääntämällä veronmaksuvelvollisuus), ja se soveltuu tämän tavoitteen saavuttamiseen. Yhtä hyvin tähän tavoitteeseen soveltuva keino ei ole havaittavissa. Kun otetaan huomioon kantajalle aiheutuva vähäinen vaivannäkö, tällainen muotovaatimus on myös asianmukainen.

4. Viittauksen veronmaksuvelvollisuuden siirtymiseen sisältävä lasku edellytyksenä valintaoikeuden käyttämiselle

51. Ilman tällaista laskua on siis lähdettävä siitä, että keskimäinen yritys (tässä kantaja) ei ole käyttänyt valintaoikeuttaan ja ettei vastaanottajaa (tässä M s.r.o:ta) määrätty veronmaksuvelvolliseksi arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan mukaisesti. Näin ollen yhteisöhankinnasta ei katsota suoritetun arvonlisäveroa ja 41 artiklaa voidaan edelleen soveltaa. Tästä syystä kantajan on maksettava yhteisöhankinnasta veroa Itävallassa niin kauan kuin se ei osoita, että hankinnasta on suoritettu arvonlisävero Tšekissä. Yksinkertaistamissääntelyä ei voida käyttää ilman arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan a alakohdassa mainittujen, yhteisöhankinnan ”tavanomaisen” verotuksen pois jäämistä koskevien edellytysten täyttymistä.

52. Unionin tuomioistuimen tähänastisesta oikeuskäytännöstä ei ilmene mitään, mikä voisi kumota tämän. Unionin tuomioistuin on pikemminkin eräissä arvonlisäverodirektiivin 42 artiklasta antamassaan ratkaisussa nimenomaisesti erottanut a ja b alakohdan edellytykset.²² Kyseisen artiklan b alakohdassa mainitaan vastaava veroilmoitus (yhteenvetoilmoitus). Unionin tuomioistuin kuvasi sitä yhdeksi säännöistä, jotka ”on katsottava muodollisiksi”.²³ Käsiteltävän asian kannalta merkityksellisestä sellaisen laskun edellytyksestä, jossa viitataan

²¹ Muotoilu on epätarkka sikäli, että ainoastaan ketjun ensimmäinen luovutus on vapautettu verosta. Toinen luovutus on määräjäsenvaltiossa veronalainen. Kyseisessä ketjuliiketoimessa yhteisöhankinnasta ei kanneta veroa keskimmäiseltä yritykseltä, jos ja koska vastaanottaja on velvollinen maksamaan veron määräjäsenvaltiossa.

²² Tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

²³ Tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, 49 kohdan loppu).

veronmaksuvelvollisuuden siirtymiseen ("josta vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi 197 artiklan mukaisesti"), säädetään kuitenkin a alakohdassa, jota unionin tuomioistuin kuvasi "aineelliseksi edellytykseksi".²⁴

53. Ensimmäiseen kysymykseen on siten vastattava, että vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan mukaisesti vain, jos vastaavassa laskussa viitataan veronmaksuvelvollisuuden siirtymiseen vastaanottajalle. Pelkkä maininta "Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa" ei siten riitä.

C Laskun esittäminen taannehtivasti yhteisön sisäisessä kolmikantakaupassa (tai valinta-oikeuden käyttämisessä)?

54. Jollei laskussa viitata veronmaksuvelvollisuuden siirtymiseen vastaanottajalle, ketjuliiketoimea kohdellaan siten tavanomaisesti. Kantajan on siten maksettava yhteisöhankinnasta veroa Tšekissä (arvonlisäverodirektiivin 40 artikla) ja siihen saakka, kunnes se osoittaa, että näin on tapahtunut, lisäksi maksettava veroa yhteisöhankinnasta Itävallassa (arvonlisäverodirektiivin 41 artikla). Myös M s.r.o:lle suoritetusta luovutuksesta on maksettava veroa Tšekissä.

55. Kantaja ei kuitenkaan ole laskuttanut arvonlisäveroa sopimuskumppaniltaan (M s.r.o:lta), koska se katsoi kyseessä olevan "verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa". Veron laskuttaminen jälkikäteen kaatuu kaiketi siihen, ettei vastaanottaja, joka ei ole tilittänyt liikevaihtoveroa (ei sille suoritetuista luovutuksista eikä suorittamistaan luovutuksista), ole tavoitettavissa.

56. Tästä syystä kantaja on ilmeisestikin pyrkinyt esittämään vielä oikaistun laskun. Oikaisun tarkka sisältö ei tosin käy ilmi ennakkoratkaisupyyntöstä, mutta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko laskun oikaiseminen jälkikäteen ylipäätään (taannehtivasti) mahdollista.

57. Suhtaudun kuitenkin varauksella siihen, olisiko nyt tarkasteltavassa asiayhteydessä ylipäätään puhuttava laskun oikaisemisesta. Kuten edellä todettiin, edellytys (ts. vastaava lasku) sille, että kyseessä voitaisiin katsoa olevan yhteisön sisäinen kolmikantakauppa ja veronmaksuvelvollisuuden voitaisiin katsoa siirtyneen vastaanottajalle, ei täyty. Välttämättömän edellytyksen täyttäminen jälkikäteen ei kuitenkaan tarkoita laskun korjaamista vaan edellytysten mukaisen laskun antamista ensimmäistä kertaa.

58. Tästä syystä varsinainen kysymys ei koske sitä, onko laskun oikaiseminen jälkikäteen mahdollista, vaan sitä, mitä oikeudellisia seurauksia on laskun antamisella jälkikäteen – sikäli kuin se on mahdollista. Tältä osin sen kannalta, onko kyseessä yhteisön sisäinen kolmikantakauppa, ei ole merkitystä, oliko kantaja jo antanut jonkin laskun vai ei lainkaan laskua.

59. Koska arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä määräajasta, mihin mennessä yksinkertaistamissääntelyä voidaan käyttää, tämä voi tapahtua vielä jälkikäteen. Vastaava lasku voidaan siten laatia myös myöhemmin. Mahdolliset ajalliset rajoitukset ilmenevät korkeintaan kansallisista menettelysäännöistä, eivät arvonlisäverodirektiivistä.

²⁴ Tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, 49 kohdan alku).

60. Edellä kuvatusta sääntelyn tarkoituksesta seuraa kuitenkin myös, että laskun – jos sillä on, kuten käsiteltävässä asiassa, oikeudellisia seurauksia vastaanottajalle – täytyy tavoittaa vastaanottaja. Miten vastaanottajan on tarkoitus tietää, että luovuttaja käyttää yksinkertaistamissääntelyn soveltamista koskevaa valintaoikeuttaan ja määrää sen veronmaksuvelvolliseksi arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan mukaisesti, jos se ei saa missään vaiheessa tietoa siitä?

61. Samasta syystä taannehtivaa vaikutusta koskevaan kysymykseen voidaan vastata varsin yksiselitteisesti. Tällaisella laskun antamisella (ensimmäisen kerran) ei voi olla taannehtivia vaikutuksia. Hallinnon yksinkertaistamista koskevan sääntelyn oikeudelliset seuraukset syntyvät ex nunc vasta, kun vastaanottaja saa vastaavan laskun.

62. Tämä vastaa arvonlisäverolainsäädännön yleistä periaatetta, jonka mukaan verotuksen kannalta määräävät muutokset ovat oikeudellisesti merkittäviä vasta, kun ne toteutuvat.

63. Tätä havainnollistaa esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan toinen virke, joka koskee tavaran käyttötarkoituksen muuttumista. Tämä muutos ei tapahdu taannehtivasti mukauttamalla silloista vähennystä vaan vasta, kun taloudellisia hyödykkeitä käytetään toisin kuin vähennyksen tekoajankohtana. Myöskään kauppahinnan taannehtivat muutokset – ks. arvonlisäverodirektiivin 90 artikla – eivät vaikuta taannehtivasti kauppasopimuksen tekemiseen (ts. alun perin maksettavaksi tulleeeseen veroon), vaan ne on otettava huomioon vasta, kun ne tapahtuvat.²⁵ Sama pätee arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan nojalla tältä osin tehtyyn vähennykseen, jos se on suurempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu, kun kauppahinta alenee myöhemmin.²⁶

64. Tämä lähestymistapa – lähtökohtaisesti ei taannehtivaa vaikutusta yleisen ja välillisen kulutusveron yhteydessä – vahvistetaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka koskee vähennystä käyttötarkoituksen perusteella.²⁷ Vaikka veronalaisia liiketoimia ei myöhemmin suoriteta, tehtyä vähennystä ei korjata taannehtivasti, vaan se jää ennalleen. Tämän osoittaa selvästi myös tällä välin kehittynyt unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee laskun hallussapidon välttämättömyyttä vähennysoikeuden käyttämiselle. Siten (ensimmäisen) laskun taannehtiva antaminen ei voi johtaa vähennyksen myöntämiseen taannehtivasti.²⁸

65. Lisäksi on huomattava, ettei luovuttaja voi muuttaa yksipuolisesti ja taannehtivasti vastaanottajan veronmaksuvelvollisuutta. Jos oletetaan, että kantaja olisi tietoisesti katsonut kyseessä olevan ”tavanomainen” ketjuliiketoimi, se olisi laatinut M s.r.o:lle laskun, johon on merkitty Tšekissä maksettava arvonlisävero, vastaanottanut veron ja tilittänyt sen Tšekissä. Onko kantajalla sitten kuitenkin tarkoitus olla vielä mahdollisuus käyttää yksinkertaistamissääntelyä taannehtivasti uuden laskun avulla? Tästä seuraisi, että M s.r.o:sta tulisi vastoin tahtoaan (ja ilman sen hallussa olevaa laskua jopa tietämättään) taannehtivasti veronmaksuvelvollinen ja sen olisi tilitettävä arvonlisävero vielä kerran verohallinnolle (kantajallehan se oli jo maksanut sen). Jos tämä ylipäättään on mahdollista, niin ainoastaan ex nunc ja arvonlisäverollisen hinnan maksamisen jälkeen ainoastaan vastaanottajan suostumuksella.

²⁵ Näin jo tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 27 kohta).

²⁶ Ks. tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen) (C-335/19, EU:C:2020:829, 42 kohta).

²⁷ Tuomio 12.11.2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, 40 kohta); tuomio 17.10.2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, 25 kohta); tuomio 29.2.1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, 20 kohta) ja julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, 33 kohta).

²⁸ Näin nimenomaisesti tuomio 21.10.2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, 89 kohta), vastaavasti myös jo tuomio 13.1.2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, 38 kohta); ks. myös tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 49 kohta ja sitä seuraava kohta).

66. Näin ollen edellytyksiä (tässä yksinkertaistamissäätelyn käyttämiselle) ei voida täyttää taannehtivasti. Siihen saakka, kunnes vastaava lasku on olemassa, yhteisön sisäistä kolmikantakauppaa koskevat edellytykset eivät täyty. Sellaisesta voidaan puhua vasta, kun annetaan vastaava lasku. Korjaaminen on siten mahdollista ainoastaan ex nunc eikä ex tunc (taannehtivasti).

67. Sikäli kuin tätä vastaan viitataan laskun taannehtivaa oikaisemista koskevaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön,²⁹ ollaan väärillä jäljillä. Ensinnäkin kyseinen oikeuskäytäntö koskee vähennysoikeutta eikä tiettyyn laskuun liittyvän valinta-oikeuden käyttämistä.

68. Toiseksi unionin tuomioistuin on näissä tapauksissa katsonut ”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.³⁰ Sama pätee 226 artiklan 3 alakohdassa (arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on luovuttanut tavarat tai suorittanut palvelut)³¹ tai saman artiklan 2 alakohdassa (laskun numero)³² mainittuihin tietoihin. Ainoastaan tältä osin unionin tuomioistuin on katsonut, että hankkijan hallussa jo olleen (muodollisesti sääntöjenvastaisen) laskun oikaisemisella on taannehtiva vaikutus.³³

69. Vähennysoikeuden yhteydessä tämä vaikuttaa oikealta. 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 arvonlisävero millekin hankkijalle ja minkä verran. Tämä edellyttää, että laskussa on tiedot luovuttajasta tai suorittajasta, hankkijasta, luovutuksen tai suorituksen kohteesta, hinnasta ja eritellystä arvonlisäverosta.³⁴ Jos laskuun sisältyvät nämä viisi olennaista tietoa – kuten olen jo todennut muualla³⁵ –, laskun tarkoitus vähennysoikeuden yhteydessä täyttyy, ja vähennysoikeus on syntynyt lopullisesti.³⁶

70. Kuten edellä todettiin, viittaus vastaanottajan veronmaksuvelvollisuuteen on kuitenkin yhteisön sisäisen kolmikanta-kaupan välttämätön edellytys (ks. edellä 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Ainoastaan siten vastaanottaja tietää olevansa velvollinen maksamaan veroa. Ainoastaan

²⁹ Siihen kuuluvat esim. tuomio 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43 kohta); tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investmentos 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).

³⁰ Tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investmentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 43 kohta).

³¹ Tuomio 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

³² Tuomio 15.7.2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 kohta); vastaavasti myös tuomio 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53 ja 57 kohta).

³³ Ks. tuomio 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43 kohta); tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investmentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44 kohta) ja tuomio 8.5.2013, *Petroma Transports u. a.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 kohta).

³⁴ Vastaavasti myös Saksan Bundesfinanzhof. Ks. tuomio 12.3.20 – 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.

³⁵ Ks. ratkaisuehdotukseni *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 93 ja 94 kohta) ja ratkaisuehdotukseni *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, 81 kohta).

³⁶ ”Eriteltyä arvonlisävero” koskevan kriteerin osalta tämä seuraa jo unionin tuomioistuimen tuomioista *Volkswagen* ja *Biosafe*, joissa kyseessä olleissa laskuissa ei ollut eriteltyä arvonlisävero, 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).

siten verohallinto voi tarkastaa yksinkertaistamissääntelyn olemassaolon ja luovuttaja voi hyvällä omallatunnolla luopua rekisteröitymisestä määräjäsenvaltiossa. Näiden välttämättömien tietojen olemassaoloa ja niiden vaikutuksia ei voida saada aikaan taannehtivasti.

71. Toiseen kysymykseen on siten vastattava, että lasku, johon sisältyy maininta vastaanottajan veronmaksuvelvollisuudesta, voidaan laatia jälkikäteen mutta ainoastaan siten, että sillä on vaikutusta ex nunc, ja tässä yhteydessä on välttämätöntä, että vastaanottaja saa kyseisen laskun.

D Oikaisun sisältö ja asian kannalta merkitykselliset kansalliset säännökset

72. Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää tulkitsemaan arvonlisäverodirektiivin 219 a artiklaa. Siinä säädetään, minkä jäsenvaltion minkä säännösten mukaisesti lasku on laadittava. Koska on selvää, että lasku on niin virheellinen, ettei kyseessä ole yhteisön sisäinen kolmikantakauppa, tämä kysymys voi tulla esille pääasian oikeudenkäynnissä vain, jos voitaisiin vielä laatia lasku taannehtivasti. Kuten edellä todettiin, näin ei ole, joten tähän kysymykseen ei tarvitse vastata.

73. Sama pätee kysymykseen 2a. Siinä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko maininta ”Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) 25 §:n mukainen yhteisön sisäinen kolmikantakauppa. Veronmaksuvelvollisuus siirtyy luovutuksen vastaanottajalle.” riittävä. Myös tämä edellyttää ensinnäkin mahdollisuutta laskun oikaisemiseen taannehtivasti. Toiseksi laskun konkreettinen sisältö käy ilmi kansallisesta oikeudesta (ks. arvonlisäverodirektiivin 219 a artikla). Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan voi arvioida kansallista oikeutta. Unionin tuomioistuin ei voi ratkaista, onko kantajan tosiasiallisesti mainittava UStG:n 25 § laskussa.

74. Laskun sisältämät tiedot, joita jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti ainoastaan edellyttää, ilmenevät muilta osin arvonlisäverodirektiivin 226 artiklasta. Kyseisen artiklan 11 alakohdasta ilmenee, että on viitattava vapautukseen, jos tavaroiden luovutus tai palveluiden suoritus on vapautettu verosta. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdasta, jossa erotetaan tavaroiden luovutus (a alakohta), palvelujen suoritus (c alakohta) ja yhteisöhankinta (b alakohta), poiketen 226 artiklan 11 alakohdassa ei mainita yhteisöhankintaa. Yhteisöhankintaa ei ole saman direktiivin 42 artiklan mukaan myöskään vapautettu verosta, vaan siitä on katsottava suoritettuna arvonlisävero, eikä saman direktiivin 41 artiklaa sovelleta.

75. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 11a alakohdasta seuraa, että kun hankkija on veronmaksuvelvollinen, laskussa on oltava maininta käännetystä veronmaksuvelvollisuudesta. Sama ilmaistaan muotoilulla ”Veronmaksuvelvollisuus siirtyy vastaanottajalle”. Viittaus siihen, mihin tämä veronmaksuvelvollisuuden siirtyminen perustuu – kansalliseen vai unionin oikeuteen – on hyödyllinen (ks. arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 11 alakohta) muttei pakollinen. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 11 ja 11a alakohdan vertailusta ilmenee, ettei maininta siitä, mihin veronmaksuvelvollisuuden siirtyminen perustuu, ole välttämätön. Ratkaisevaa on ainoastaan se, että vastaanottaja tietää luovuttajan lähtevän siitä, että vastaanottaja on velvollinen maksamaan veron ja että vero on tilitettävä määräjäsenvaltiossa.

V Ratkaisuehdotus

76. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Verwaltungsgerichtshofin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan mukaisesti vain, jos vastaavassa laskussa viitattiin veronmaksuvelvollisuuden siirtymiseen vastaanottajalle. Maininta ”Verovapaa yhteisön sisäinen kolmikantakauppa” ei riitä tähän tarkoitukseen.
- 2) Lasku, johon sisältyy vaadittava maininta käännetyistä veromaksuvelvollisuudesta, voidaan laatia vielä jälkikäteen mutta ainoastaan siten, että se vaikuttaa ex nunc. Tässä yhteydessä edellytyksenä on, että vastaanottaja saa kyseisen laskun.