

## Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

7 päivänä syyskuuta 2023 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate – Tehokkuusperiaate – Ostolaskussa ilmoitettu liian korkea arvonlisäverokanta – Liikaa maksetun veron palauttaminen – Suoraan hallinnolle esitetty vaatimus – Merkitys, joka on annettava vaaralle palauttaa sama arvonlisävero kahdesti

Asiassa C-453/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Münster (Münsterin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 27.6.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.7.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Michael Schütte**

vastaa

**Finanzamt Brilon,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Safjan, kolmannen jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe (esittelevä tuomari) ja tuomari N. Piçarra,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Michael Schütte, edustajanaan H. Nieskens, Rechtsanwalt,
- Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja N. Scheffel,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitis ja L. Mantl,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna

13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain pääasian kantaja Michael Schütte ja Finanzamt Brilon (Brilonin verotoimisto, Saksa; jäljempänä verotoimisto) ja jossa on kyse oikeudesta saada kohtuussyiden perusteella vapautus Saksan verohallinnon jälkikäteen kantamasta arvonlisäverosta sekä korkoa kyseiselle verosummalle.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### ***Unionin oikeus***

3 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään 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”.

4 Kyseisen direktiivin 178 artiklan a alakohdan sanamuodon mukaan mainitun direktiivin 168 artiklan a alakohdan mukaisen vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta ”tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa”.

### ***Saksan oikeus***

5 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung; BGBl. 2002 I, s. 3866; jäljempänä AO) 163 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Vero voidaan määrätä pienemmäksi ja veron määrää korottavia yksittäisiä veron perusteeseen vaikuttavia tekijöitä voidaan jättää veroa määrättäessä ottamatta huomioon, jos veron kantaminen olisi yksittäistapauksessa kohtuutonta.

– –”

6 AO:n 227 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veroviranomaiset voivat osaksi tai kokonaan luopua verovelkasuhteeseen perustuvista oikeuksistaan, jos veron kantaminen olisi yksittäistapauksessa kohtuutonta; samoin edellytyksin voidaan palauttaa tai hyvittää jo maksettuja määriä.”

## **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

7 Pääasian kantaja on maanviljelijä sekä metsätaloudenharjoittaja. Vuosina 2011–2013 hän osti puuta eri tavarantoimittajilta, minkä jälkeen hän myi ja toimitti ne asiakkailleen polttopuuna. Pääasian kantajan tavarantoimittajien laskuissa oleva arvonlisäverokanta oli 19 prosentin suuruinen yleinen verokanta, mutta hänen asiakkailleen osoittamissa laskuissa oleva verokanta oli 7 prosentin suuruinen alennettu verokanta.

8 Tavarantoimittajat tekivät jokaisella kerralla arvonlisäveroilmoituksen ja maksoivat arvonlisäveron verohallinnolle 19 prosentin verokannan mukaan. Pääasian kantaja sitä vastoin

ilmoitti toteuttamansa myynnit ainoastaan 7 prosentin verokannan mukaan ja vähensi ostoihin sisältyneen arvonlisäveron 19 prosentin verokannan mukaan. Pääasian kantaja maksoi tästä aiheutuneen verovelan verohallinnolle.

9 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin Finanzgericht Münster (Münsterin verotuomioistuin, Saksa) täsmentää, että missään vaiheessa ei ole ollut viitteitä pääasian kantajan välittömästä maksukyvyttömyydestä eikä epäilystä siitä, että hän olisi syyllistynyt petokseen. Verotoimisto kuitenkin arvioi verotarkastuksen yhteydessä, että pääasian kantajan toteuttamiin myynteihin ei olisi tullut soveltaa alennettua verokantaa vaan yleistä verokantaa.

10 Verotarkastuksen jälkeen Finanzgericht Münsterissä laitettiin vireille oikeudenkäynti. Tämän oikeudenkäynnin päätteeksi kyseinen tuomioistuin katsoi 2.7.2019 antamassaan tuomiossa, joka on sittemmin tullut lainvoimaiseksi, että pääasian kantajan toteuttamiin myynteihin sovellettiin alennettua arvonlisäverokantaa. Se kuitenkin arvioi, että myös pääasian kantajan toteuttamiin ostoihin sovellettiin 7 prosentin alennettua verokantaa. Tämän seurauksena pääasian kantajan tekemää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä alennettiin vastaavasti.

11 Kyseisen tuomion täytäntöönpanon osana verotoimisto vaati 30.9.2019 päivätyissä päätöksissä erääntynyttä arvonlisäveroa vuosilta 2011–2013 korkoineen. Pääasian kantaja pyysi sitten tavarantoimittajiaan oikaisemaan häntä koskevat laskut ja maksamaan hänelle erotuksen.

12 Kaikki tavarantoimittajat esittivät pääasian kantajalle Saksan siviilioikeuden mukaisen vanhenemista koskevan väitteen. Asianomaisia laskuja ei näin ollen oikaistu, eikä pääasian kantaja myöskään saanut tavarantoimittajiltaan vaadittuja maksunpalautuksia.

13 Näin ollen pääasian kantaja vaati 24.10.2019 päivätyillä kirjeellä verotoimistoa myöntämään kohtuusyiden perusteella vapautuksen jälkikäteen kannettavasta arvonlisäverosta ja tähän arvonlisäveroon liittyvistä koroista AO:n 163 ja 227 §:n mukaisesti.

14 Verotoimisto hylkäsi tämän vaatimuksen 3. ja 16.12.2019 päivätyillä päätöksillä sillä perusteella, että pääasian kantaja oli itse vastuussa tilanteesta. Hänen näistä hylkäävistä päätöksistä tekemänsä oikaisuvaatimukset todettiin perusteettomiksi 24.7.2020 annetulla päätöksellä.

15 Pääasian kantaja riitautti jälkikäteen kannettavasta arvonlisäverosta vapauttamista koskevan vaatimuksensa hylkäämisen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa. Kyseisellä tuomioistuimella on epäilyjä siitä, miten arvonlisäverodirektiiviä tulkitaan, kun kyse on verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen soveltamisesta palautusta koskevaan oikeuteen.

16 Sen huolenaiheet perustuvat myös tavarantoimittajilla olevaan mahdollisuuteen oikaista laskuja ilman aikarajaa ja näin ollen tehdä se sen jälkeen, kun ostaja on saanut palautuksen verohallinnolta. Kyseisen tuomioistuimen mukaan on niin, että jos kyseiset tavarantoimittajat pyytävät tämän jälkeen kyseistä hallintoa palauttamaan liikaa maksetun veron, siitä aiheutuu mainitulle hallinnolle vaara joutua palauttamaan sama arvonlisävero kahdesti eikä sillä olisi välttämättä mahdollisuutta esittää vaatimusta kyseisiin laskuihin liittyvien tavaroiden ostajalle.

17 Tässä tilanteessa Finanzgericht Münster on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Edellytetäänkö [arvonlisäverodirektiivin] säännöksissä – erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen sekä tehokkuusperiaatteen nojalla – pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevissa olosuhteissa, että pääasian kantajalla on oikeus vaatia tavarantoimittajalleen liikaa maksamansa

arvonlisäveron palautusta korkoineen suoraan veroviranomaiselta siinäkin tapauksessa, että on vielä olemassa se mahdollisuus, että tavarantoimittajat esittävät laskujen oikaisemisen perusteella myöhemmin vaatimuksen veroviranomaiselle eikä tämä sen jälkeen voi – mahdollisesti – enää periä takautumissaatavaansa pääasian kantajalta, jolloin aiheutuu vaara siitä, että veroviranomaisen on palautettava tämä sama arvonlisävero kahteen kertaan?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko arvonlisäverodirektiiviä sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta tulkittava siten, että ne edellyttävät, että tavarantoimitusten vastaanottajalla on oikeus saada suoraan verohallinnolta perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron, jonka hän on maksanut tavarantoimittajilleen ja jonka ne ovat maksaneet valtiolle, palautus korkoineen tilanteessa, jossa yhtäältä hän ei ole syylistynyt petokseen, väärinkäytökseen tai laiminlyöntiin eikä hän voi enää vaatia tätä palautusta kyseisiltä tavarantoimittajilta kansallisen oikeuden mukaisen vanhentumisen vuoksi ja jossa toisaalta on muodollinen mahdollisuus, että mainitut tavarantoimittajat vaativat myöhemmin verohallinnolta liikaa maksetun veron palautusta näiden toimitusten vastaanottajalle alun perin osoitettujen laskujen oikaisun jälkeen.

19 Aluksi on todettava, että vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysjärjestelmässä nimittäin pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 6.2.2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, 30 ja 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate on tämän vuoksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate. Perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskeva vaatimus liittyy tässä yhteydessä perusteettoman edun palauttamista koskevaan oikeuteen, jolla pyritään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan korjaamaan vaikutuksia, joita veron unionin oikeuden vastaisuudesta aiheutuu, poistamalla se taloudellinen raskaus, joka verosta on perusteetta aiheutunut sille toimijalle, joka on lopulta tosiasiallisesti vastannut tästä verosta (ks. vastaavasti tuomio 2.7.2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, 24 ja 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Koska unioni ei ole antanut verojen palauttamisvaatimuksia koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää tällaisen vaatimuksen esittämistä koskevista edellytyksistä, joiden on oltava vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia, toisin sanoen nämä edellytykset eivät saa olla epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia koskevat edellytykset eikä niillä saa tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi (tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, 37 kohta ja tuomio 26.4.2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, 50 kohta).

22 Koska lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden asiana on myös määrittää ne edellytykset, joiden täyttyessä perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista, unionin tuomioistuin on hyväksynyt sen, että järjestelmä, jossa yhtäältä tavarantoimittaja, joka on erehdyksessä tilittänyt arvonlisäveron veroviranomaisille, voi vaatia sen palauttamista ja jossa toisaalta kyseisen tavaran ostaja voi nostaa perusteettoman edun palauttamista koskevan siviilioikeudellisen kanteen kyseistä tavarantoimittajaa vastaan, on lähtökohtaisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukainen. Tällainen järjestelmä mahdollistaa nimittäin sen,

että mainittu ostaja, joka on joutunut vastaamaan erehdyksessä laskutetusta verosta, saa perusteettomasti tilitetyt rahamäärät palautetuiksi (ks. vastaavasti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, 38 ja 39 kohta ja tuomio 26.4.2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, 51 kohta).

23 Jos arvonlisäveron palauttaminen tulee mahdolliseksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi tavarantoimittajan maksukyvyttömyyden vuoksi, tehokkuusperiaate saattaa kuitenkin edellyttää, että kyseinen tavaran ostaja voi kohdistaa palauttamisvaatimuksensa suoraan veroviranomaisille. Jäsenvaltioiden on näin ollen tehokkuusperiaatetta noudattaakseen annettava tarvittavat välineet ja menettelyä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotta mainitulla ostajalla on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero (ks. vastaavasti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, 41 kohta ja tuomio 26.4.2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, 53 kohta).

24 Lisäksi tilanteessa, jossa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että perusteettomasti laskutetun ja maksetun arvonlisäveron palautusta koskevaan oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin, kyseinen oikeus on evättävä (tuomio 2.7.2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, 38 kohta ja tuomio 13.10.2022, HUMDA, C?397/21, EU:C:2022:790, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Sitä vastoin on niin, kun otetaan huomioon arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, että seuraamus, jossa evätään ehdottomasti oikeus virheellisesti laskutetun ja perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautukseen, vaikuttaa suhteettomalta silloin, kun ei ole todettavissa petosta eikä taloudellista vahinkoa valtiolle, ja asia on näin siinäkin tapauksessa, että verovelvollisen osoitetaan syyllistyneen laiminlyöntiin (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, 70 kohta ja tuomio 2.7.2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, 37 kohta).

25 Edellä 19–24 kohdassa mainitun oikeuskäytännön valossa kansallinen lainsäädäntö tai käytäntö, jonka mukaan tavaran ostajalle ei palauteta ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka häneltä on laskutettu perusteettomasti ja jota hän on maksanut liikaa tavarantoimittajilleen, ei ole ainoastaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen vastainen vaan myös suhteeton silloin, kun ostajan on mahdotonta vaatia kyseistä palautusta näiltä tavarantoimittajilta sillä perusteella, että nämä vetoavat häntä vastaan ainoastaan vanhentumiseen eikä hän ole syyllistynyt minkäänlaiseen petokseen, väärinkäyttöön tai toteen näytettyyn laiminlyöntiin.

26 Näin ollen on niin, että jos ostajan on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada tavarantoimittajalta perusteettomasti laskutetun ja maksetun arvonlisäveron palautus, kyseisellä ostajalla on silloin, kun hän ei ole syyllistynyt petokseen, väärinkäyttöön tai toteen näytettyyn laiminlyöntiin, oikeus osoittaa palautusvaatimuksensa suoraan verohallinnolle.

27 Tätä arviointia ei voida kyseenalaistaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esiin nostamien seikkojen, eli ei 13.1.2022 annetun tuomion Zipvit (C?156/20, EU:C:2022:2), ei sen, että tavarantoimittajat eivät ole maksukyvyttömiä, eikä myöskään kahdesti maksettavan palautuksen vaaran, perusteella.

28 Ensiksi on todettava edellä mainitusta tuomiosta, että – toisin kuin pääasian taustalla olevassa tilanteessa – kyseisen tuomion taustalla olevassa asiassa kantajan tekemä vaatimus koski palvelusuorituksia, jotka oli virheellisesti vapautettu arvonlisäverosta. Tässä asiassa palvelun suorittaja ei ollut pyrkinyt perimään asiakkaaltaan virheellisesti maksamatta jäänyttä arvonlisäveroa ja toisaalta verohallinto ei ollut tehnyt palvelun suorittajaa koskevaa veronoikaisupäätöstä. Unionin tuomioistuin katsoi näiden seikkojen perusteella, että verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveron määrää silloin, kun kyseistä määrää ei ole

laskutettu häneltä ja kun sitä ei siis ole vyörytetty loppukuluttajalle (tuomio 13.1.2022, Zipvit, C?156/20, EU:C:2022:2, 31 kohta).

29 Toiseksi on todettava kysymyksestä, voiko sillä, että tavarantoimittajat eivät ole maksukyvyttömiä, olla vaikutusta arvonlisäveron palauttamista koskevaan oikeuteen edellä 23 kohdassa mainitun oikeuskäytännön perustella, on kiistatonta, että erityisesti-adverbin järjestelmällinen käyttö kyseisessä oikeuskäytännössä osoittaa, että tavarantoimittajien maksukyvyttömyys on ainoastaan yksi sellainen tilanne, jossa voi olla mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada perusteettomasti laskutettu ja maksettu arvonlisävero palautetuksi (tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, 41 kohta; tuomio 26.4.2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, 53 kohta; tuomio 11.4.2019, PORR Építési Kft, C?691/17, EU:C:2019:327, 42 ja 48 kohta ja tuomio 13.10.2022, HUMDA, C?397/21, EU:C:2022:790, 22 kohta).

30 Kolmanneksi kahdesti maksettavan palautuksen vaarasta, joka voisi aiheutua tavarantoimittajien oikaistessa ostajalle alun perin osoitettuja laskuja sen jälkeen, kun ostaja on saanut palautuksen verohallinnolta, ja vaatiessa sitten verohallitusta palauttamaan liikaa maksetun veron, on todettava, että tällainen vaara on lähtökohtaisesti suljettu pois pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa.

31 Kuten edellä 24 kohdassa todetaan, perusteettomasti laskutetun ja maksetun arvonlisäveron palautusta koskeva oikeus on evättävä, jos osoitetaan, että kyseiseen oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin.

32 Unionin tuomioistuin on todennut tältä osin, että arvonlisäveroalalla väärinkäytön toteaminen edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä. Yhtäältä arvonlisäverodirektiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on oltava sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista. Toisaalta kaikista objektiivisista seikoista on ilmevä, että kyseisten toimien keskeinen tavoite on pelkästään saada tällainen veroetu (tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C?255/02, EU:C:2006:121, 74 ja 75 kohta ja tuomio 15.9.2022, HA.EN., C?227/21, EU:C:2022:687, 35 kohta).

33 Käsiteltävässä asiassa vaikuttaa siltä, ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä olevista selvityksistä muuta johdu, että yhtäältä ostaja on maksanut tavarantoimittajalle laskuissa ilmoitetut arvonlisäveron määrät ja että toiseksi kyseiset tavarantoimittajat ovat maksaneet kyseiset rahamäärät verohallinnolle. Näin ollen on niin, että jos kyseiset tavarantoimittajat oikaisevat näitä laskuja ja vaativat liikaa maksetun veron palautusta verohallinnolta sen jälkeen, kun kyseinen verohallinto on palauttanut kyseisen liikaa maksetun veron laskutettujen tavaroiden ostajalle, huolimatta siitä, että ne aluksi vetosivat vanhentumiseen tätä ostajaa vastaan ja siten ilmaisivat selkeästi, ettei niillä ollut aikomusta korjata tilannetta, kyseisten vaatimusten ainoa tavoite olisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisen veroedun saaminen. Tällainen menettely merkitsisi näin ollen edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettua väärinkäytöstä, eikä se voisi johtaa kyseiselle tavarantoimittajalle suoritettavaan palautukseen, mikä sulkee pois kahdesti maksettavan palautuksen vaaran.

34 Lopuksi korkojen osalta on todettava, että unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että kun jäsenvaltio on kantanut veroa unionin oikeuden vastaisesti, yksityisillä on oikeus palautukseen sekä perusteettomasti kannetusta verosta että tälle jäsenvaltiolle maksetuista tai sen pidättämistä rahamääristä, jotka ovat suorassa yhteydessä kyseiseen veroon, mihin sisältyvät myös menetykset, jotka aiheutuvat siitä, että rahamäärät eivät olleet käytettävissä sen vuoksi, että vero tuli maksettavaksi ennaikaisesti (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII

35 Käsiteltävässä asiassa ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen 2.7.2019 antaman tuomion, jossa ostoihin sisältyvän veron vähennystä alennettiin 19 prosentista 7 prosenttiin, täytäntöönpano voi aiheuttaa pääasian kantajalle taloudellisen rasituksen, joka vastaa yleisen arvonlisäverokannan ja alennetun arvonlisäverokannan välistä eroa.

36 Näin ollen tilanteessa, jossa pääasian kantaja on jo tosiasiallisesti maksanut verohallinnolle rahamäärän, joka vastaa hänen alkuperäisen vähennyksensä alentamista, hän kärsii taloudellista vahinkoa, koska kyseinen rahamäärä ei ole hänen käytettävissään. Tästä seuraa, että jos verohallinto ei palauta perusteettomasti kannettua arvonlisäveroa kohtuullisen ajan kuluessa, kyseinen vahinko, siltä osin kuin se johtuu edellä 25 kohdassa tarkoitettusta jäsenvaltion toteuttamasta unionin oikeuden rikkomisesta, on korvattava maksamalla viivästyskorjoja.

37 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne edellyttävät, että tavarantoimitusten vastaanottajalla on oikeus saada suoraan verohallinnolta perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron, jonka hän on maksanut tavarantoimittajilleen ja jonka ne ovat maksaneet valtiolle, palautus korkoineen tilanteessa, jossa yhtäältä hän ei ole syyllistynyt petokseen, väärinkäyttöön tai laiminlyöntiin eikä hän voi enää vaatia palautusta kyseisiltä tavarantoimittajilta kansallisen oikeuden mukaisen vanhentumisen vuoksi ja jossa toisaalta on muodollinen mahdollisuus, että mainitut tavarantoimittajat vaativat myöhemmin verohallinnolta liikaa maksetun veron palautusta näiden toimitusten vastaanottajalle alun perin osoitettujen laskujen oikaisun jälkeen. Jos verohallinto ei palauta perusteettomasti kannettua arvonlisäveroa kohtuullisen ajan kuluessa, siitä, että kyseisen perusteettomasti kannetun arvonlisäveron suuruinen rahamäärä ei ole käytettävissä, aiheutuva vahinko on korvattava maksamalla viivästyskorjoja.

### **Oikeudenkäyntikulut**

38 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta**

**on tulkittava siten, että**

**ne edellyttävät, että tavarantoimitusten vastaanottajalla on oikeus saada suoraan verohallinnolta perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron, jonka hän on maksanut tavarantoimittajilleen ja jonka ne ovat maksaneet valtiolle, palautus korkoineen tilanteessa, jossa yhtäältä hän ei ole syyllistynyt petokseen, väärinkäyttöön tai laiminlyöntiin eikä hän voi enää vaatia palautusta kyseisiltä tavarantoimittajilta kansallisen oikeuden mukaisen vanhentumisen vuoksi ja jossa toisaalta on muodollinen mahdollisuus, että mainitut tavarantoimittajat vaativat myöhemmin verohallinnolta liikaa maksetun veron palautusta näiden toimitusten vastaanottajalle alun perin osoitettujen laskujen oikaisun jälkeen. Jos verohallinto ei palauta perusteettomasti kannettua arvonlisäveroa kohtuullisen ajan kuluessa, siitä, että kyseisen perusteettomasti kannetun arvonlisäveron suuruinen**

**rahamäärä ei ole käytettävissä, aiheutuva vahinko on korvattava maksamalla viivästyskorkoja.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.